Rechtsverordnungen
und
Verwaltungsverordnungen
im
Reichssteuerrecht.

Dissertation

zur Erlangung der juristischen Doktorwürde
der
rechts- und staatswissentschaftlichen Fakultät
der Universität Breslau

vorgelegt von

Gerichtsreferendar Walter Pinski

Gedruckt mit Genehmigung der rechts- und staatswissentschaftlichen Fakultät der Universität Breslau.

Berichterstatter: Geheimrat Prof. Dr. Dr. Helfritz

Einteilung.

A. Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung im Steuerrecht. . . . . .

B. Die Verordnungen im Steuerrecht. . . . . .

I. Die begriffliche und gesetzliche Grundlage des Verordnungsrechtes im Steuerrecht. . . . . .

1. Der Begriff „Verordnung". . . . . .

2. Der Inhalt der Verordnungen. . . . . .

a) Rechtsverordnungen. . . . . .

b) Verwaltungsverordnungen. . . . . .

c) Ausführungsverordnungen. . . . . .

3. Die Zulässigkeit des Erlasses von Verordnungen. . . . .

a) Verwaltungsverordnungen nach Artikel 77 Reichsverfassung. . . . . .

b) Ausnahmeverordnungen nach Artikel 48 Reichsverfassung. . . . . .

c) Regelung des Erlasses von Rechtsverordnungen durch Einzelgesetze. . . . . .

II. Die Handhabung des Verordnungsrechtes im Steuerrecht.

1. Die Träger der Verordnungsgewalt. . . . . .

2. Das Zustandekommen der Verordnungen. . . . . .

3. Die Arten der Verordnungen. . . . . .

a) Steuer-Notverordnungen (Gesetzesvertretende Verordnungen). . . . . .

b) Verordnungen zur Ausführung der Gesetze. . . . . .

— Ausführungsbestimmungen und Durchführungsbestimmungen. . . . . .

— Richtlinien, Grundsätze, Bestimmungen, Bekanntmachungen. . . . . .

— Organisationsverordnungen und reine Verwaltungsverordnungen. . . . . .

4. Besonderheiten in der Handhabung des Verordnungsrechtes. . . . . .

III. Das Prüfungsrecht und die Anfechtungsmöglichkeit der Verordnungen. . . . . .

1. Das Prüfungsrecht der Steuergerichte . . . . . .

a) Die Zulässigkeit des Prüfungsrechtes. . . . . .

b) Der Inhalt des Prüfungsrechtes. . . . . .

c) Das Prüfungsrecht gegenüber Steuer-Notverordnungen.

2. Das beschränkte Prüfungsrecht der Steuerverwaltungsbehörden und die Anfechtungsmöglichkeit des Steuerpflichtigen. . . . . .

Literatur.

I. Kommentar zur Reichsabgabenordnug.

Becher, Karl: Die Reichsabgabenordnung mit Stundungsordnung und Beitreibungsordnung 1926.

Becker, Enno: Die Reichsabgabenordnung. Berlin 1930. (=Becker) 7. Aufl.

v. Dresky-Düffe: Die Reichsabgabenordnung. Liegnitz 1928.

Mrozek-Arlt-Boethke: Die Reichsabgabenordnung im Handbuch des Steuerrechts. Abteilung I. Berlin 1927. (=Mrozek).

Spohr, Werner: Die Reichsabgabenordnung. Berlin 1930. (=Spohr).

II. Allgemeine Darstellungen.

Anschütz, Gerhard: Die Verfassung des Deutschen Reiches. Berlin 1930. (=Anschütz.)

Fleiner, Fritz: Institutionen des Deutschen Verwaltungsrechts. Tübingen 1928. (=Fleiner.)

Hatschek, Julius: Deutsches und preußisches Staatsrecht, Band I und II. 1922, 1923. (=Hatschek.)

Hue de Grais: Handbuch der Verfassung und Verwaltung in Preußen und dem Deutschen Reich. Berlin 1927.

Jellinek, Walter: Verwaltungsrecht. Berlin 1929. (=Jellinek.) (L.)

Laband, Paul: Das Staatsrecht des Deutschen Reiches. Band II. Tübingen 1911. (=Laband.)

— Deutsches Reichsstaatsrecht. Band I. Tübingen 1919.

Lympius, H. v.: Die Verfassung und Verwaltung in Preußen und im Deutschen Reich. Berlin 1925.

Maier, Otto: Deutsches Verwaltungsrecht. München-Leipzig 1929. (=Maier.)

Merkl, Adolf: Allgemeines Verwaltungsrecht. Wien - Berlin 1927. (=Merkl.)

Meissner, Otto: Das neue Staatsrecht des Reiches und seiner Länder. Berlin 1921.

Meyer-Anschütz: Lehrbuch des Deutschen Staatsrechts. München-Leipzig 1919. (=Meyer-Anschütz.)

Meyer-Dochow: Lehrbuch des Deutschen Verwaltungsrechts. Band I. Leipzig 1910.

Stier-Somlo, Fritz: Deutsches Reichs- und Landesstaatsrecht. Band I. Berlin-Leipzig 1924.

Ball: Einführung in das Steuerrecht. Mannheim-Berlin-Leipzig 1927.

Boethke: Die Reichsabgabenordnung in Strutz, Handbuch des Steuerrechts.

Bühler, Ottmar: Allgemeines Steuerrecht. Berlin 1927. (=Bühler.) (L.)

Friedrichs: Grundzüge des Steuerrechts im Reich und Preußen. (Band 19 der Bücher für Recht, Verwaltung und Wirtschaft.) Berlin 1925.

Gerloff-Meisel: Handbuch der Finanzwissenschaft. Tübingen 1926.

Hensel, Albert: Reichssteuerrecht. Berlin 1927. (=Hensel.)

Lemberg, Karl: Das materielle Steuerrecht. Hamburg-Berlin-Leipzig 1929. (=Lemberg.)

Markuse: Das neue Reichssteuerrecht. Berlin 1923.

Mirbt, Hermann: Grundriß des deutschen und preußischen Steuerrechts. Leipzig-Erlangen 1926. (=Mirbt.)

Nawiasky, Hans: Steuerrechtliche Grundfragen. München 1926.

von Pistorius: Unser Steuerrecht. Band I. Stuttgart 1928.

Strutz: Handbuch des Steuerrechts. Berlin 1927. (=Strutz.)

III. Abhandlungen.

Anschütz, Gerhard: Kritische Studien zur Lehre vom Rechtssatz und formellen Gesetz. Leipzig 1891.

— Die gegenwärtigen Theorien über den Begriff der gesetzgebenden Gewalt und den Umfang des königlichen Verordnungsrechtes nach preußischem Staatsrecht. Tübingen 1900.

Arndt: Das Verordnungsrecht des Deutschen Reiches. 1884.

— Das Reichsgericht und der Begriff Rechts- und Verwaltungsvorschriften im Verwaltungsarchiv. Band 13, Seite 207 ff., 421 ff.

— Das selbständige Verordnungsrecht. Berlin 1902.
Die Verfassung des Deutschen Reiches vom 11. August 1919. Leipzig und Berlin 1921.

Becker, Enno: Zur rechtlichen Bedeutung der Begriffe Ausführungsbestimmungen, Durchführungsbestimmungen, Richtlinien, Durchschnittssätze, nähere Bestimmungen in StW. 1926 Sp. 241ff.

— Die Entwicklung des Steuerrechts durch die Rechtsprechung seit 1924 in StW. 1926 Sp. 1357 ff.

— Die Entwicklung des Steuerrechts durch die Rechtsprechung seit 1926 in StW. 1928 Sp. 855 ff.

— Die Bedeutung der Notverordnungen zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen vom 1. Dezember 1930 für die Reichsabgabenordnung in StW. 1931 Sp. 37 ff.

Bittner, Hans: Die Rechtsnatur der Ausführungs- und Durchführungsverordnungen zu Steuergesetzen. Diss. Erlangen 1930.

Bühler, Ottmar: Das Verordnungsrecht nach den neuen Steuergesetzen und der Praxis des Reichsfinanzministeriums in D. Stbl. 1921-1922 S. 146 ff., 221 ff., 310 ff.

— Der zulässige Inhalt von Ausführungsbestimmungen zu Steuergesetzen nach der Rechtsprechung des preußischen Oberverwaltungsgerichts und derjenigen des Reichsfinanzhofs in Festgabe zur Feier des fünfzigjährigen Bestehens des Preußischen Oberverwaltungsgerichtes. Berlin 1925.

— Der Einfluß des Steuerrechts auf die Begriffsbildung des öffentlichen Rechts in Veröffentlichungen der Vereinigung der Staatsrechtslehrer 1927. Heft 3.

— Die Steuernotverordnungen. Berlin-Leipzig 1931.

Haenel, Albert: Die Gesetze im formellen und materiellen Sinne. Leipzig 1888.

Heller, Hermann: Der Begriff des Gesetzes in der Reichsverfassung in Veröffentlichungen der Vereinigung der Staatsrechtslehrer 1928. Heft 4.

Hensel, Albert: Reichsfinanzhof und Staatsrecht in StW. 1928 Sp. 1127 ff.

— Staatsrechtliche Fragen zur Steuernotverordnung vom 1. Dezember 1930 in StW. 1930 Sp. 203 ff.

— Staatsrechtliche Fragen in den Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs in AöR. N. F. Band 6, S. 311 ff.

Hippel, Ernst v.: Ueberprüfung von Verwaltungsakten durch die ordentlichen Gerichte in Veröffentlichungen der Vereinigung der Staatsrechtslehrer 1929, Heft 5.

Hubrich, Eduard: Das Reichsgericht über die Begriffe Gesetz und Verwaltungsvorschriften im Verwaltungsarchiv Band 13 S. 441 ff.

— Das Reichsgericht über den Gesetzes- und Verordnungsbegriff nach Reichsrecht. Berlin 1905. (=Hubrich.)

— Die Entwicklung der Gesetzespublikation in Preußen. Greifswald 1918.

— Das demokratische Verfassungsrecht des Deutschen Reiches. Greifswald 1921.

Jakobi, Erwin: Das Verordnungsrecht im Reich seit dem November 1918 im AöR. Band 39 S. 273 ff.

Jellinek, Georg: System des subjektiven öffentlichen Rechts. Tübingen 1905.
— Gesetz und Verordnung. Tübingen 1919. (=G. Jellinek.)
Jellinek, Walter: Gesetz, Gesetzesanwendung und Zweckmäßigkeitserwägung. Tübingen 1913. (=W. Jellinek.)
Lassar, Gerhard: Reichseigene Verwaltung unter der Weimarer Verfassung im Jahrbuch des öffentlichen Rechts Band 14, 1926.
Layer, Max: Ueberprüfung von Verwaltungsakten durch die ordentlichen Gerichte in Veröffentlichungen der Vereinigung der Staatsrechtslehrer 1929, Heft 5.
Niemann, Engelhard: Der Steuerverwaltungsakt in Vierteljahrsschrift für Steuer und Finanzrecht 1930, Heft 2.
Poetsch, Friedrich: Verfassungsmäßigkeit der vereinfachten Gesetzgebung im AöR. N. F. Band I S. 156 ff.
Richter, Lutz: Die Organisationsgewalt. Leipzig 1926.
Schack, Friedrich: Die Prüfung der Rechtmäßigkeit von Gesetzen und Verordnungen. Berlin 1918. (=Schack.)
— Zur richterlichen Prüfung der Rechtmäßigkeit der Gesetze und Verordnungen im neuen Reichs- und preußischen Recht im AöR. N.F. Band 2 S. 163 ff.
Senst, M.: Die Verordnungen im Reichssteuerrecht in Zeitschrift „Zeitgemäße Steuer- und Finanzfragen" Berlin 1929.
Schoen, Paul: Die Verordnungen im Handbuch der Politik. Band I S. 301 ff. 1914. (=Schoen.)
— Das Verordnungsrecht und die neuen Verfassungen im AöR. N. F. Band 6 S. 133 ff.
Stier-Somlo: Ausführungsgesetze und Ausführungsverordnungen im Handwörterbuch der Rechtswissenschaft Band I S. 411 ff. 1926.
Triepel, Heinrich: Der Weg der Gesetzgebung nach der neuen Reichsverfassung im AöR. Band 39 S. 456 ff.
Wenzel, Max: Der Begriff des Gesetzes in der Reichsverfassung in Veröffentlichungen der Vereinigung der Staatsrechtslehrer 1927 Heft 4.

IV. Zeitschriften, Jahrbücher, Entscheidungen.

Archiv des öffentlichen Rechts=AöR.
Finanzarchiv.
Deutsche Juristenzeitung.=DJZ.
Deutsches Steuerblatt=DStbl.
Deutsche Steuerzeitung=DStZ.
Juristische Wochenschrift=JW.
Reichssteuerblatt=RStbl.
Reichsverwaltungsblatt=RVbl.
Steuerarchiv.
Steuer und Wirtschaft=StW.
Verwaltungsarchiv=VA.
Jahrbuch des Steuerrechts.
Jahrbuch des Reichssteuerrechts.
Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs in Leitsätzen.
Veröffentlichungen der Vereinigung der Strafrechtslehrer=VVSt.
Vierteljahrsschrift für Steuern und Finanzen=VfStF.
Entscheidungen des Oberverwaltungsgerichts=OVG.
Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen=RGZ.
Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen=RGSt.
Entscheidungen des Reichsfinanzhofs=RFH.

Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung im Steuerrecht.

Alle Willensäußerungen des Staates, die seine Bürger durch Eingriffe in Freiheit und Eigentum belasten, dürfen von den staatlichen Verwaltungsbehörden nur vorgenommen werden, wenn eine gesetzliche Bestimmung zu ihrer Vornahme ermächtigt. (Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung)[1].

Für das Steuerrecht ist dieser Grundsatz von besonderer Bedeutung, weil der staatliche Steueranspruch diejenige Rechtspflicht des Bürgers gegenüber dem Staat begründet, die ihn am häufigsten und fühlbarsten mit den Behörden in Fühlung bringt und an deren ordnungsmäßiger Durchführung er deshalb am meisten interessiert ist.

Jede Steuerauflage muß daher grundsätzlich auf eine Willenskundgebung der gesetzgebenden Gewalt, ein Gesetz, gestützt sein, das dem Steuerpflichtigen Gegenstand und Höhe seiner Leistungspflicht angibt. (Grundsatz der Gesetzmäßigkeit des materiellen Steuerrechts.) Ebenso muß die Tätigkeit der Steuerbehörden, das Steuerverfahren, gesetzlich geregelt sein. (Grundsatz der Gesetzmäßigkeit des formellen Steuerrechts.)

Die Verordnungen im Steuerrecht.

I. Die begrifflich und gesetzliche Grundlage des Verordnungsrechts im Steuerrecht.

1. Der Begriff „Verordnung".

Die Regierung hat die Gesetze zu vollziehen, d. h., sie hat nicht nur ihre Handlungen und Entscheidungen den bestehenden Gesetzen zu Grunde zu legen, sondern auch für eine gleichmäßige Anwendung der Gesetze durch die Behörden und für eine Anpassung der Gesetze an die äußeren, wechselnden, vom Gesetzgeber nicht vorhergesehenen Umstände zu sorgen.

Im Steuerrecht ist in erhöhtem Maße eine Angleichung der Steuergesetze an örtliche und zeitliche Verhältnisse, wie eine schleunige Einzelergänzung der vielen technischen Einzelheiten der Steuergesetze geboten. Eine gesetzliche Regelung wird sich in derartigen Fällen als zu langwierig erweisen und die Gesetze mit Einzelheiten überlasten. Deshalb bleibt die Bestimmung des Gegenstandes und der Höhe der Steuern den Gesetzen vorbehalten, während die Regelung minder wichtiger Einzelheiten und die Form der Erhebung von Steuern den Steuerverwaltungsbehörden zur näheren Regelung übertragen wird.

Die Steuerbehörden werden ermächtigt, allgemeine Vorschriften mit verbindlicher Kraft, „Verordnungen", zu

[1]) Bühler (L.) Seite 65; Jellinek (L.) Seite 380; Laband II/186 Schoen im AöR. VI/141 ff., Bittner S. 1 ff.

erlassen. Diese Verordnungen sind im Gegensatz zum Gesetz als Willenskundgebung der gesetzgebenden Gewalt Akte der Verwaltung (Rechtssätze niederen Grades)[2].
Infolge des Ueberganges der Steuerverwaltung der Länder auf das Reich in der Nachkriegszeit (Artikel 83 Rvfg.) und der damit verbundenen umfangreichen Ausdehnung des Behördenapparates der Reichsfinanzverwaltung haben die Verwaltungsakte der Steuerbehörden große Bedeutung für das geltende Steuerrecht erlangt.

§ 2 Abs. 1 AO. setzt entsprechend Artikel 2 EGBGB. jede Rechtsnorm des Steuerrechts ohne Rücksicht darauf, wie sie zu Stande gekommen ist, dem Gesetz gleich. Demgemäß stehen auch die Verordnungen dem Gesetz gleich, die die Steuerbehörden auf Grund einer Ermächtigung ohne die Mitwirkung der gesetzgebenden Gewalt erlassen, wenn sie Rechtsnormen enthalten.

2. Der Inhalt der Verordnungen.

Entsprechend dem Umfang und der Verschiedenartigkeit der behördlichen Tätigkeit sind die Verordnungen verschieden in ihrem Inhalt und ihrer Bedeutung.

Fast allgemein anerkannt ist in der Rechtslehre die Scheidung der Verordnungen in Rechtsverordnungen und Verwaltungsverordnungen[3].

Rechtsverordnungen enthalten Rechtssätze; sie sind Gesetze in materiellem Sinn, denen der Charakter einer Verordnung nur deswegen beigelegt wird, weil sie auf dem Wege der Verordnung erlassen werden. Die Rechtsverordnungen haben jedoch dieselbe Wirkung wie ein auf dem ordnungsmäßigen Wege, nämlich durch einen Akt der verfassungsmäßig zum Erlaß von Rechtsnormen berufenen Organe, entstandener Rechtssatz. Sie halten sich nicht innerhalb des Organismus der Verwaltung, sondern schaffen nach außen wirksame, den Einzelnen unmittelbar verpflichtende Rechtsnormen und greifen dadurch in Freiheit und Eigentum der Bürger ein.

Der Wirkungskreis der Rechtsverordnungen kann sehr weit gehen, sodaß innerhalb der Rechtsverordnungen zwischen gesetzesvertretenden und gesetzesergänzenden Verordnungen zu scheiden ist[4].

Gesetzesvertretende Verordnungen regeln voll-

---

[2]) W. Jellinek S. 92.

[3]) Laband II/87 und Anm. 2. (Literaturangaben!); Fleiner S. 61 Anm. 40; Jellinek (L.) S. 118; a. A. Merkl S. 121, 184; O. Maier S. 86, 84 Anm. 6; ferner Wenzel S. 154 (Uebersicht über den gegenwärtigen Stand der Meinungen).

[4]) So die Rechtslehre (meist andere Terminologie!): Laband II/88 ff. (Verordnungen mit „interimistischer" Kraft und Ausführungsverordnungen); Hatschek II/123; G. Jellinek S. 379; Schoen S. 309; Meyer-Anschütz S. 672; Bühler (L.) S. 40.

inhaltlich eine Materie, die sonst dem Gesetz vorbehalten ist. Sie ersetzen die frühere gesetzliche Regelung dieser Materie. Sie werden aus einer Notlage des Staates heraus geschaffen (Notverordnungen), die gebieterisch eine sofortige Regelung durch Anordnungen der Regierung verlangt, weil sich der Weg über die Gesetzgebungsmaschinerie als zu schwerfällig und langsam erweist. Dieses Notverordnungsrecht ist auflösend bedingt durch die nachträgliche Zustimmung des gesetzgebenden Faktors.

Im Gegensatz zu diesen gänzlich an die Stelle eines Gesetzes tretende Rechtsverordnung sind die gesetzesergänzenden Verordnungen dem Gesetz, zu dem sie erlassen werden, untergeordnet. Wie aus dem Begriff „Ergänzung" hervorgeht, dienen sie dazu, die praktische Anwendung eines Gesetzes durch inhaltliche Vervollkommnung zu ermöglichen oder seine Durchführung zu erleichtern. Sie müssen sich grundsätzlich im Rahmen des geltenden Rechts und besonders innerhalb der Richtlinien halten, die das zu ergänzende Gesetz aufstellt. Nur bei ausdrücklicher Anordnung des Gesetzes können sie auch neue Rechtsnormen enthalten, die die Grenzen des Gesetzes überschreiten, das sie zur Anwendung bereit machen sollen oder die das bestehende Recht abändern. (Gesetzesändernde Verordnungen.)[5]).

Die Verwaltungsverordnungen heißen nicht nur so, weil sie von der Verwaltung erlassen werden, sondern auch weil sie sich inhaltlich nur auf die Verwaltung beziehen. Die Befugnis zum Erlaß von Verwaltungsverordnungen ergibt sich aus dem Zweck und dem Bedürfnis der Verwaltung, durch allgemeine Richtlinien die behördliche Tätigkeit zu regeln, so insbesonders eine Zweckmäßigkeitsabwägung durch die Aufstellung technischer, wirtschaftlicher oder politischer Grundsätze über die Gebote des Rechts hinaus zu treffen.

Bei der Ausführung und Anwendung der erlassenen Gesetze durch die Behörden sollen die Verwaltungsverordnungen Einheitlichkeit in den Betrieb der Verwaltung bringen. Diesen Zweck erreichen sie durch interne Vorschriften, die nur bindende Wirkung für die untergeordneten Behörden kraft der besonderen Dienstpflicht äußern, die diesen der vorgesetzten Behörde gegenüber obliegt und deren Verletzung im Disziplinarwege geahndet wird.

Auf die Rechte und Pflichten der Bürger haben die Verwaltungsverordnungen keine unmittelbare Einwirkung. Sie können zwar auch die Interessen der einzelnen Bürger berühren; ihre Wirkung äußert sich aber nur mittelbar durch die Handhabung der Behörden. Ein Recht auf eine Befolgung der Verwaltungsverordnung durch den zuständigen Beamten entsteht

[5]) Hatschek II/123; Laband II/88 f.; Schoen S. 309; a. A. G. Jellinek S. 379.

für den Einzelnen nicht. Deshalb kann er ihre Anwendung nicht im Rechtswege erzwingen, insbesondere kein Rechtsmittel auf eine Verwaltungsverordnung stützen. Er kann lediglich versuchen, durch eine Aufsichtsbeschwerde bei der vorgesetzten Behörde eine Befolgung der in einer Verwaltungsverordnung gegebenen Vorschrift durchzusetzen.

Die Verwaltungsverordnungen brauchen nicht öffentlich bekannt gemacht zu werden, da sie keine zweiseitig bindende Kraft gegenüber den Bürgern äußern. Es reicht aus, wenn eine Verwaltungsverordnung der amtlichen Stelle, die sie angeht, auf irgendeine Art amtlich bekannt gegeben wird.
Die Rechtsverordnungen müssen dagegen ordnungsgemäß verkündet werden. Eine Rechtsverordnung muß dem einzelnen Bürger in geeigneter Weise zur Kenntnis gebracht werden, wenn sie mit verpflichtender Wirkung für ihn ergehen soll. (Publikationszwang.) Die Veröffentlichung einer Verordnung läßt demnach auf den Charakter der Verordnung als Rechtsverordnung schließen.

Die gesetzesergänzenden Rechtsverordnungen und die Verwaltungsverordnungen lassen sich unter dem Begriff „Ausführungsverordnungen" zusammenfassen. Sie dienen beide dazu, Gesetze auszuführen, d. h., sie zu erläutern und zur Anwendung bereit zu machen. Sie richten sich entweder an die Allgemeinheit als Ausführungs-Rechtsverordnungen oder nur an die mit der Ausführung der Gesetze betrauten Behörden. (Ausführungs-Verwaltungsverordnungen.)

Die Zusammenfassung der gesetzesergänzenden Rechtsverordnungen und der Verwaltungsverordnungen unter dem Begriff „Ausführungsverordnungen" ist nicht unbestritten; sie entspricht aber der herrschenden Meinung in der Literatur der Vorkriegszeit wie auch der neueren Staatsrechtslehre. So entwickelt Laband[6]) den Doppelsinn des Begriffs „Ausführungsverordnung", der einerseits den Erlaß von Rechtsvorschriften zur Ergänzung von Gesetzesregeln, und andererseits den Erlaß von Anweisungen an die Behörden über die von ihnen zu entfaltende Tätigkeit bei der Vollziehung von Gesetzen bedeuten kann. Dementsprechend scheidet auch die neuere Staatsrechtslehre zwischen Ausführungsverordnungen, die Rechtsverordnungen sind und Ausführungsverordnungen, die Verwaltungsvorschriften enthalten[7]).

Der begrifflichen Einteilung in Verwaltungsverordnungen und Rechtsverordnungen entsprechend sind auch für das Steuerrecht zwei große Gruppen der Verordnungen zu unterscheiden:

1. Die Willenskundgebungen der Steuerbehörden, die mit unmittelbarer Wirkung für die Bürger Steuerpflichten begrün-

[6]) Laband II/88; gegen ihn G. Jellinek S. 379 Anm. 19.
[7]) Hatschek II/123; Jellinek (L.) S. 119; Meyer-Anschütz S. 672; Stier-Somlo im Handwörterbuch der Rechtswissenschaft I/411 ff.; für die Steuerrechtslehre: Becker zu § 2 Anm. 3; Bühler (L.) S. 41 ff.; Mrozek zu § 2 Anm. 3; Spohr zu § 2 S. 29; Bittner S. 9.

den, aufheben oder inhaltlich in sonstiger Weise beeinflussen[8]).

2. Allgemeine Vorschriften der Steuerbehörden zur Vereinheitlichung des Aufbaus und der Maßnahmen der Steuerbehörden, die nicht nach außen, sondern nur im Behördenorganismus wirken.

Verwaltungsanordnungen der Steuerbehörden, die nur unwesentliche Einzelheiten der behördlichen Tätigkeit oder festbestimmte Einzelfälle durch Allgemeinverfügungen oder Verfügungen[9]) an die untergeordneten Behörden oder die einzelnen Bürger regeln, scheiden aus der Betrachtung aus.

3. Die Zulässigkeit des Erlasses von Verordnungen.

Die Zulässigkeit des Erlasses von Verordnungen ergibt sich aus der Reichsverfassung, sowie aus Bestimmungen der Einzelsteuergesetze. Sonderbestimmungen für den Erlaß von Verordnungen für das Steuerrecht sind in der Reichsverfassung nicht vorhanden, sodaß auf die allgemeine Regelung des Verordnungsrechtes in der Reichsverfassung zurückgegriffen werden muß.

Außer in den Bestimmungen der Artikel 88 Abs. 3, 91, 179 Abs. 2 Rvfg., die Spezialgebiete betreffen oder Uebergangsbestimmungen bringen, enthält die Reichsverfassung nur in den Artikeln 77 und 48 alllgemeine Ermächtigungen zum Erlaß von Verordnungen.

a) Nach Artikel 77 Rvfg. erläßt die Reichsregierung die zur Ausführung der Gesetze erforderlichen allgemeinen Verwaltungsvorschriften, soweit die Gesetze nichts anderes bestimmen. Sie bedarf dazu der Zustimmung des Reichsrats, wenn die Ausführung der Reichsgesetze den Landesbehörden zusteht.

Aus der Entstehungsgeschichte dieses Artikels geht hervor, daß der für diese Fassung maßgebende Verfassungsausschuß die Bezeichnung „Verwaltungsvorschriften" ausdrücklich gewählt hat, um die der Regierung durch diesen Artikel erteilte Ermächtigung auf den Erlaß von Verwaltungsverordnungen einzuschränken[10]).

Dadurch ist zunächst die Unterscheidung zwischen Rechtsverordnungen und Verwaltungsverordnungen, die der überwiegenden Meinung der Literatur entspricht[11]), für das

---

[8]) Auch durch Abschwächung der Steuerlasten, s. Bühler (L.) S. 35 und Anm. 2.

[9]) Ueber die Abgrenzung der steuerrechtlichen Verordnung gegenüber der Verfügung s. Niemann ‚in VfStF. 1930 Heft 2.

[10]) Anschütz Anm. zu Art. 77 S. 356; Hatschek II/114 a. A. nur Arndt, die Verfassung des deutschen Reiches vom 11. VIII. 1919 S. 141 (1921); gegen ihn Schoen im AöR VI/139 Anm. 11.

[11]) s. o. S. 6

[12]) Schoen im AöR. VI/136 ff.

geltende Staatsrecht gesetzesamtlich anerkannt[12]). Weiterhin erledigt sich durch diese eindeutige Beschränkung des Rechtes der Regierung auf den Erlaß von Verwaltungsverordnungen für das geltende Staatsrecht der Streit, der sich zur Zeit der Geltung der alten Reichsverfassung vom 16. IV. 1871 über die Bedeutung des dem Artikel 77 der Reichsverfassung vom 11. VIII. 1919 entsprechenden Artikel 7 A.Rvfg. in der Literatur herausgebildet hatte[13]) und der zur Entwicklung der Lehren vom selbständigen und vom unmittelbaren Rechtsverordnungs-Recht der Regierung[14]) beigetragen hatte.

b) Artikel 48 Abs. 2 Rvfg. verleiht dem Reichspräsidenten ein nur durch den Inhalt der Ermächtigung beschränktes und durch das vorbehaltene Gesetz beschränkbares, im übrigen aber völlig unbeschränktes und unbeschränkbares Recht zur Erlassung aller ihm notwendig erscheinenden Maßnahmen[15]), soweit diese im Wege eines einfachen, nicht verfassungdurchbrechenden Gesetzes erlassen werden können[16]). Artikel 48 Rvfg. enthält demnach eine stillschweigende Ermächtigung des Reichpräsidenten zum Erlaß von Verordnungen, da unter die

„zur Wiederherstellung der öffentlichen Sicherheit und Ordnung nötigen Maßnahmen",

die der Reichspräsident im Falle des Ausnahmezustandes treffen darf, auch der Erlaß von Verordnungen und zwar sowohl von Verwaltungsverordnungen als auch Rechtsverordnungen gehört[17]).

Auf Grund des Artikels 48 Rvfg. erlassene Rechtsverordnungen sind aber nur Uebergangsmaßnahmen zur Regelung eines besonderen Zustandes, eben eines Ausnahmezustandes. Grundsätzliche allgemeine Vorschriften für den Erlaß von Rechtsverordnungen in Normalzeiten sind im Artikel 48 Rvfg. nicht enthalten.

c) Mit der Ermächtigung zum Erlaß von Verwaltungsverordnungen im Artikel 77 Rvfg. und zu Ausnahmeverordnungen im Artikel 48 Rvfg. ist die Regelung des Verordnungs-Rechtes in der Reichsverfassung erschöpft. Insbesondere findet sich an keiner Stelle der Reichsverfassung eine allgemeine Ermächtigung zum Erlaß von Rechtsverordnungen. Andererseits verbietet die Reichsverfassung auch nicht den Erlaß von Rechtsnormen im Verordnungswege, da sich keine Vorschrift über den zulässigen Inhalt von Gesetzen findet. Ein Gesetz kann daher lediglich die Form des Zustandekommens

---

[13]) Arndt, das Verordnungsrecht des Deutschen Reiches 1884, das selbständige Verordnungsrecht 1902, und andere Schriften; gegen ihn u. a. Hubrich, das Reichsgericht über den Gesetzes- und Verordnungs-Begriff 1905; Laband II/90; Anschütz die gegenwärtigen Theorien usw. 1900.

[14]) s. darüber Hatschek II/115 ff., 118 ff.; Hubrich S. 10 ff.

[15]) RGSt. 56/189.

[16]) Anschütz, Anm. 12b zu Artikel 48 Rvfg. S. 250.

[17]) Anschütz, Anm. 12b zu Artikel 48 Rvfg. S. 250.

von Rechtsnormen durch die Ermächtigung zum Erlaß von Rechtsverordnungen festlegen, ohne selber Rechtsnormen aufzustellen. (Gesetz im engeren Sinne.)

Von dem Erfordernis einer besonderen gesetzlichen Ermächtigung durch den Reichstag, als gesetzgebendes Organ, kann nicht abgewichen werden. Der Umfang dieser Ermächtigungsgewalt ist wiederum in der Reichsverfassung nicht abgegrenzt, sodaß der Reichstag jede in seine Zuständigkeit fallende Angelegenheit durch Erteilung der entsprechenden Ermächtigung auf den Verordnungsweg verweisen kann[18]).

Eine allgemeine Ermächtigung der Reichsregierung zum Erlaß von Rechtsverordnungen wird allerdings nur im Wege der Verfassungsänderung erfolgen können, da die Reichsverfassung ein derartiges Recht der Regierung ausdrücklich nicht zubilligt, wie aus der Entstehungsgeschichte des Artikels 77 Rvfg. hervorgeht.

Die Zulässigkeit des Erlasses von Steuer-Verordnungen ist infolge dieser gesetzlichen Regelung unzweifelhaft.

Steuer-Verordnungen können demnach ergehen in allgemeinen Vorschriften auf Grund des Art. 77 Rvfg., die Verwaltungs-Verordnungen enthalten, in Ausnahme-Verordnungen auf Grund des Art. 48 Rvfg., die sowohl Rechts-Verordnungen als auch Verwaltungs-Verordnungen enthalten können, ferner entweder als Rechts-Verordnungen oder Verwaltungsverordnungen auf Grund einer ausdrücklichen Ermächtigung in der Reichsabgabenordnung oder in Einzelsteuergesetzen.

II. Die Handhabung des Verordnungsrechts im Steuerrecht.

1. Die Träger der Verordnungsgewalt.

Träger der Verordnungsgewalt im Reich ist grundsätzlich die Reichsregierung vermöge ihrer bevorzugten Stellung gegenüber den anderen Reichsorganen mit Ausnahme der Not-Verordnungen auf Grund des Artikels 48 Rvfg., für die immer der Reichspräsident unter Gegenzeichnung des Reichskanzlers oder des zuständigen Reichsministers zuständig ist (Artikel 50 Rvfg.). Die Zuweisung an einen einzelnen Minister durch einfaches Gesetz ist ohne weiteres zulässig und auf dem Gebiete des Steuerrechts sogar die Regel.

Für den Erlaß von Verwaltungsvorschriften auf Grund des Artikels 77 Rvfg. ist der Reichsfinanzminister entgegen dem Wortlaut dieses Artikels allein zuständig[1]). Seine Befugnis ergibt sich aus der Praxis der Regierung, die sich für ermächtigt hält, jede Bestimmung, die das Wort „Reichsregierung" enthält, zu untersuchen, ob die Gesamtheit der Minister oder der zuständigen Einzelminister (Artikel 56 Abs. 2 Rvfg.) ge-

[18]) Schoen im AöR. VI/151 ff; a. A. Triepel, Verhandlungen des 32. Deutschen Juristentages II/17 ff.

[1]) RFH. 5/275; 10/278, 292; 14/217; 15/170; 17/81.

meint ist. Nach § 25 der Geschäftsordnung der Reichsregierung vom 3. V. 1924 werden Verordnungen auch wenn sie der Reichsregierung zur Beschlußfassung vorgelegen haben, grundsätzlich nur von dem sachlich zuständigen Minister gezeichnet[2]). Eine Verordnung in Steuersachen auf Grund des Artikels 77 Rvfg. braucht demnach nur vom Reichsfinanzminister unterzeichnet zu sein oder überhaupt nur von ihm erlassen zu werden, da es Sache, eine innere, von außen her nicht nachprüfbare Angelegenheit der Regierung ist, ob die Verordnung ihr vorgelegen hat.

Die Ermächtigung zum Erlaß von Verordnungen lautete in den Einzelsteuergesetzen ebenso wie jetzt im § 12 AO.[3]), der den Reichsfinanzminister als Träger der Verordnungsgewalt für die Ergänzungsverordnungen aller vom Reich erlassenen Steuergesetze vorsieht, zumeist auf den Reichsfinanzminister. Beim Erlaß der Verordnungen ist der Reichsfinanzminister an die Zustimmung des Reichsrats gebunden, falls nicht ausdrücklich Ausnahmen vorgesehen sind (s. § 12 AO.).

Eine derartige Bindung des Reichsfinanzministers an ein anderes Reichsorgan der bereits in vielen Ermächtigungsbestimmungen der Einzelsteuergesetze (seit 1925) zu finden, insbesondere war auch früher schon die Mitwirkung des Reichsrats beim Erlaß von Verordnungen üblich[4]). Gegenwärtig sind diese besonderen Ermächtigungsbestimmungen mit Rücksicht auf die Einfügung des § 12 AO. mehrfach außer Kraft gesetzt worden[5]).

Der Reichsrat erhält durch das Zustimmungsrecht beim Erlaß von Verordnungen wichtige Befugnisse, deren Bedeutung auf politischem Gebiet liegt.

Zur Zeit der Geltung der alten Reichsverfassung war der Bundesrat der Träger der Verordnungs-Gewalt. Die Stellung des Reichsfinanzministes nach der heutigen gesetzlichen Regelung entspricht demnach der des Bundesrates nach der Verfassung von 1871. Der Reichsrat hat dagegen nach der Reichsverfassung von 1919 grundsätzlich nicht einmal ein Zustimmungsrecht bei dem Zustandekommen von Gesetzen und Verordnungen[6]). Das Zustimmungserfordernis des Reichsrats bei dem Erlaß von Steuerverordnungen enthält somit eine Ausnahme von der grundsätzlichen gesetzlichen Regelung, wonach

---

[2]) Hensel in StW 1928 Sp. 1150; RFH. 15/164; 17/81.

[3]) Fassung vom 22. V. 1931 (RGBl. I 161 ff.).

[4]) z. B. die Ausführungs- und Durchführungsbestimmungen des Reichsbewertungsgesetzes, (§ 86 Abs. 1 Fassung vom 10. VIII. 1925) EinkStG., (§116), Körperschaftssteuergesetz vom 10. VIII. 1925 (§ 31)., UmsStG. vom 8. V. 1926 (§ 22); weitere Anführungen bei Senst S. 11.

[5]) z. B. § 63 Fin.Ausgl.Ges. (5. Teil Art. 3 Nr. 23); § 31 Körpersch. St.Ges. (3. Teil Kapitel IV Art. 4 § 3 Nr. 3); Erbsch.St.Ges. § 44 (3. Teil Art. 4 § 5 Nr. 2); Ums.St.Ges. § 22 (3. Teil Kapitel IV Artikel 4 § 6 Nr. 4 der Notverordnung vom 1. 12. 1930).

[6]) Anschütz Anm. zu Artikel 70 S. 394.

der Reichsfinanzminister allein zum Erlaß von Steuerverordnungen befugt ist, falls die Ermächtigungsbestimmung ihn oder die Reichsregierung als Träger der Verordnungsgewalt bezeichnet.

Diese Ausnahmebestimmung wird zunächst wegen der besonderen Bedeutung der Steuerverordnungen erlassen sein, die oft allgemeinverbindliche Vorschriften enthalten. Ferner ist aber diese Einschaltung des Reichsrats, des Vertreters der Interessen der Länder gegenüber der Reichsgewalt, insofern von politischer Bedeutung, weil sie als Ausgleich für den Verlust der Steuergewalt der Länder zugunsten des Reichs (Artikel 8 Rvfg.) anzusehen ist[7]).

Der Reichsrat erhält durch dieses Mitwirkungsrecht einen teilweisen Ersatz für seine Machteinbuße gegenüber dem Bundesrat des Kaiserreichs, dem damaligen Träger der Verordnungsgewalt (Artikel 7 Nr. 2 ARvfg.).

Eine Weiterübertragung (Subdelegation) des Verordnungsrechts durch die ermächtigte Stelle an untergeordnete Behörden ist gleichfalls gestattet. Die Zulässigkeit ergibt sich aus der Eigenheit des Verwaltungsorganismus und hat neben einer einwandsfreien Subdelegation[8]) die weitere Voraussetzung, daß die staatsrechtliche Verantwortlichkeit trotz der Weiterübertragung dieselbe bleibt[9]).

Im Steuerrecht lassen die besonderen Verhältnisse einzelner Reichs- oder Landesteile oftmals verschiedene rechtliche Regelungen geboten erscheinen. Deshalb delegiert der Reichsfinanzminister in Fällen bestimmter Art die Anwendung der von ihm aufgestellten Grundsätze vielfach an die Präsidenten der Landesfinanzämter, um eine möglichst weitgehende Anpassung der Steuervorschriften an die lokalen Bedürfnisse zu erreichen. Die angewiesenen Stellen erlassen auf Grund der Subdelegation Anordnungen, die nicht nur die Bedeutung von Anweisungen an die einzelnen Finanzämter, sondern dieselbe verbindliche Kraft besitzen, als wenn sie durch die delegierende Stelle gegangen wären[10]).

2. Das Zustandekommen der Verordnungen.

Das Zustandekommen der Verordnungen erfolgt in denselben Stadien der Feststellung des Inhalts, der Sanktion, der Ausfertigung und Verkündigung wie beim Gesetz, nur daß die

---

[7]) entsprechend Artikel 77 Abs. 2 Rvfg. s. dazu Anschütz Anm. 1b zu Artikel 77 S. 356.

[8]) Hensel in StW. 1928 Sp. 1151, 1158; RFH. 7/338 (unter Bezugnahme auf RGZ. 87/431); 16/220; 21/248; a. A. Laband II/100.

[9]) Schoen in AöR. VI/190 mit Beispielen f. unzulässige Subdelegationen.

[10]) Mrozek zu § 2 AO. S. 113; RFH. 7/338; 16/220; 17/341; 20/298; 21/248, 22/49; 23/120. Subdelegation durch Reichsrat in RFH. 7/297; (Verweis auf RGZ. 87/481); 7/339; 10/270; Becker in StW. 1926 Sp. 262, 484.

einzelnen Momente nicht so klar zu Tage treten und die erlassenden Stellen weitgehendst an die zu Grunde liegende gesetzliche Ermächtigung gebunden sind.

Am Anfang der Verordnungen werden die Gesetzesbestimmungen angeführt, auf Grund deren die Verordnungen erlassen sind. Denn einmal ist eine Delegation Voraussetzung des Erlasses einer Verordnung und weiterhin kann die Feststellung des Inhalts der Verordnungen nur innerhalb der Bestimmungen und negativen Begrenzung erfolgen, wie sie die Ermächtigungsbestimmungen des der Verordnung zu Grunde liegenden Gesetzes vorschreiben. Der Umfang der verliehenen Verordnungsgewalt wird der Auslegung im Einzelfall unterliegen, wobei der Sinn und Zweck der Ermächtigung den Ausschlag gibt.

Bei der Ausfertigung und Sanktion von Steuerverordnungen ist die erlassende Behörde zumeist von der oben angeführten Mitwirkung eines anderen Regierungs-Organs (Zustimmung des Reichsrats) abhängig.

Die tätsächliche Innehaltung dieses Erfordernisses muß besonders kenntilch gemacht werden, da alle Umstände anzugeben sind, von denen die Verbindlichkeit einer Verordnung abhängt[11]).

Bei den Steuer-Verordnungen folgt deshalb nach der Anführung der Gesetzesbestimmungen, auf die die betreffende Verordnung gestützt ist, die Formel „soweit erforderlich mit Zustimmung des Reichsrats"[12]), falls das ermächtigende Gesetz eine derartige Zustimmung vorschreibt. Damit soll ausgedrückt werden, daß der Reichsrat überall dort, wo Zweifel über die Notwendigkeit seiner Zustimmung entstehen, seine Zustimmung erteilt hat.

Boethke und Bühler[13]) beanstanden eine derartige Fassung, weil sie offen läßt, zu welchen erlassenen Bestimmungen der Reichsrat zugestimmt hat. Dadurch wäre eine Nachprüfung der Gerichte unmöglich, ob eine Zustimmung in dem vom Gesetz gewünschten Umfang stattgefunden hat.

Für das geltende Recht ist der angeführte Mangel bedeutungslos, da § 12 AO. für die hauptsächlichsten Arten der Steuer-Verordnungen allgemein das Erfordernis der Zustimmung des Reichsrats vorschreibt.

Die Verkündigung gestaltet sich verschieden nach dem Charakter der Verordnung, zu der ermächtigt wird. Ein Verkündigungszwang besteht nur für Rechtsverordnungen, da ihre Veröffentlichung erst die Voraussetzung für ihre Verbindlichkeit schafft. Doch werden die Verwaltungsverordnungen der Steuerbehörden vielfach im Reichsministerialblatt verkündet.

---

[11]) RFH.8/48.

[12]) z. B. Ausführungs- und Durchführungsbestimmungen zum Ums.St.Ges. (25. VI. 1926), zum Körpersch.St.Ges. (8. V. 1926/17. V. 26). Ausführungsbestimmungen zum Eink.St.Ges. (8. V. 1926).

[13]) Boethke in DStBl. 1923/52; Bühler (L.) S. 38.

obwohl Verwaltungsverordnungen nicht veröffentlicht zu werden brauchen.

Die Reichsverfassung enthält nur Bestimmungen über die Art der Verkündigung von Gesetzen, (Artikel 70), nicht aber von Rechtsverordnungen, obwohl diese in ihrer Auswirkung einem Gesetze gleichkommen. Den Behörden war daher freie Hand gelassen, die Verkündigung der Rechtsverordnungen an beliebiger Stelle vorzunehmen[14]), bis im Jahre 1923 ein besonderes Gesetz über die Verkündigung von Rechtsverordnungen (13. X. 1923) erging. § 1 dieses Gesetzes enthält die Anordnung, daß Rechtsverordnungen[15]) entweder im Reichsgesetzblatt oder im Reichsanzeiger veröffentlicht werden müssen.

Der maßgebende Zeitpunkt für die Verkündigung ist der Tag, an dem das die Verordnung enthaltende Stück des Reichsgesetzblattes in der Reichshauptstadt ausgegeben worden ist[16]).

Subdelegierte Verordnungen bedürfen dagegen nicht einer besonderen Art der Verkündigung, selbst wenn sie Rechtsverordnungen enthalten.

Es ist nämlich eine Scheidung zu machen zwischen allgemeinen Rechtsverordnungen des Reiches, (s. § 1 des Gesetzes vom 13. X. 1923), die für das ganze Reichsgebiet gelten oder von einer Zentralinstanz erlassen werden und reichsrechtlichen Rechtsverordnungen, die nur für einen bestimmten Bezirk in Kraft treten[17]). Für reichsrechtliche Verordnungen genügt eine Verkündigung in einer am Sitz der untergeordneten Behörde üblichen Weise[18]) (Bezirksblätter, Aushang!).

Das Inkrafttreten der Verordnungen erfolgt in der Regel mit dem auf die Verkündigung folgenden Tag (s. § 2 des Gesetzes vom 13. X. 1923). Das Inkrafttreten einer Rechtsverordnung kann aber im Gegensatz zur Ausfertigung und Verkündigung (Erlassung) nie vor dem Wirksamwerden des Gesetzes erfolgen, zu dem sie erlassen werden.

Die Ermächtigung zum Erlaß einer Rechtsverordnung muß sich nämlich auf eine bereits verbindliche gesetzliche Vorschrift gründen. Die bloße Verkündigung des ermächtigenden Gesetzes im Reichsgesetzblatt reicht dazu nicht aus. Die ermächtigende Bestimmung muß vielmehr bereits in Kraft getreten sein oder spätestens gleichzeitig mit dem Inkrafttreten der Verordnung wirksam werden.

Die ermächtigte Stelle ist demnach auch hinsichtlich des Zeitpunktes der Inkraftsetzung der Rechtsverordnung an die zugrundeliegende gesetzliche Ermächtigung gebunden[19]).

---

[14]) Schoen S. 305 und im AöR. VI/166; Schiller im AöR. VIII/283 ff. a. A. Laband II/108.

[15]) Der Ausdruck „Rechtsverordnung" wurde das erste Mal gesetzesamtlich gebraucht; neuerdings wieder im § 12 AO.

[16]) RFH. 10/15.

[17]) Becker in StW. 1926 Sp. 262; RFH. 16/220; 17/341; 22/49.

[18]) Becker in StW. 1926 Sp. 262; Hensel in StW. 1928 Sp. 1151; RFH. 17/341 StW. 1929 Nr. 476.

[19]) RFH. 27/286=StW. 1930 Nr. 60 (Verweis auf Laband II/71; Becker zu § 2 S. 27.

Die erlassende Behörde kann einer Verordnung rückwirkende Kraft[20]) beilegen, wenn es der Sinn und Zweck der zum Erlaß dieser Verordnung ergangenen Ermächtigungsbestimmung erfordert. Ein gesetzliches Verbot der Beilegung rückwirkender Kraft besteht nicht, sodaß eine ausdrückliche Ermächtigung nicht erforderlich ist.

Die erlassenen Verordnungen müssen aber ausdrücklich auf ihre rückwirkende Kraft hinweisen.

Die Abänderung oder Aufhebung einer ergangenen Verordnung kann durch formelles Gesetz, duch eine neue, widersprechende Verordnung und, falls sie von einer untergeordneten Behörde erlassen ist, durch die übergeordnete Behörde erfolgen.

3. Die Arten der Verordnungen.

Eine eindeutige Einteilung der in der Praxis gebräuchlichen Arten der Steuerverordnungen entsprechend der entwickelten gesetzlichen und begrifflichen Grundlage läßt sich infolge der Handhabung des Verordnungsrechts durch die erlassenden Behörden nicht durchführen.

Ebenso, wie ein Gesetz neben materiellen Vorschriften oft Formalien enthält, finden sich viele sogenannte „gemischte Verordnungen", die sowohl Rechtsvorschriften als auch Verwaltungsvorschriften enthalten, sodaß der Charakter der Bestimmungen in ein und derselben Verordnung verschieden sein kann.

Die Identifizierung der einzelnen Verordnungen wird durch die Veröffentlichungspflicht für Rechtsverordnungen (Gesetz vom 13. X. 1923) zwar wesentlich erleichtert, doch bietet diese den Behörden auferlegte Verpflichtung keine unumschränkte Gewähr, da vielfach Verwaltungsverordnungen veröffentlicht und viele von den nicht veröffentlichten Verordnungen Rechtsvorschriften enthalten werden. Bei gemischten Verordnungen bleibt es ferner trotz der Verkündigung zweifelhaft, ob eine umstrittene Bestimmung der Veröffentlichungspflicht unterliegt.

Die Feststellung der Zugehörigkeit einer Verordnung kann durch Eindeutigkeit und Einheitlichkeit in der Bezeichnung der ergehenden Verordnungen durch die Behörden erleichtert werden.

Bis zum Jahre 1925 werden von den Steuerbehörden zur Bezeichnung der ergehenden Steuerverwaltungsakte die Begriffe Verordnung — Verfügung — Erlaß — Anweisung wahllos für Verwaltungsverodnungen und Rechtsverordnungen gebraucht[21]). Neuerdings ist eine gewisse Beschränkung in der Bezeichnung durch die erlassenden Stellen festzustellen. Doch

---

[20]) Becker zu § 2 S. 36; Hensel in StW. 1928 Sp. 1145 und im AöR. VI/322 ff.; RFH. 5/275; 7/339; 8/148; 9/151; 15/167; 25/253 = StW. 1929 Nr. 624.

[21]) Näheres bei Bühler DStBl. 1921, 22/145, 220, 310.

werden eindeutige Bezeichnungen wie „Rechtsverordnungen" auch heute nur selten gebraucht[22]).

Aus den sonst gebräuchlichen Bezeichnungen der Verordnungen ist aber der Charakter dieser Verordnung nicht ersichtlich, weil unter ein und derselben Bezeichnung sowohl Rechtsverordnungen als auch Verwaltungsverordnungen oder beide Arten in derselben Verordnung (gemischte Verordnung) erlassen werden.

Im hauptsächlichsten Gebrauch sind für Verordnungen die Rechtsvorschriften enthalten können, die Bezeichnungen:

Durchführungsbestimmungen, Ausführungsbestimmungen, Besondere Bestimmungen, Nähere Bestimmungen, Richtlinien, Grundlinien, Grundsätze, Bekanntmachungen;

für Verordnungen, die vorwiegend Verwaltungsvorschriften enthalten, die Bezeichnungen:

Dienstanweisungen, Vollzugsanweisungen, Ausführungsanweisungen, Anordnungen, Vollzugsverordnungen, Allgemeinverfügungen, Runderlasse, Erlasse.

Die vorentwickelte Handhabung des Steuerverordnungs-Rechtes erschwert demnach eine schematische Einteilung der einzelnen Verordnungs-Arten und erfordert eine besondere Prüfung jedes Einzelfalles des Erlasses einer Verordnung. Einwandfrei können lediglich die Verordnungen, die gänzlich an die Stelle eines Gesetzes treten, (Steuer-Not-Verordnungen) und solche Verordnungen, die nur zur Ausführung bestehender Gesetze dienen, geschieden werden. (Ausführungs-Verordnungen.) Im übrigen erfordert der Einzelfall eine besondere Prüfung des Umfanges der der Verordnung zu Grunde liegenden gesetzlichen Ermächtigung, wobei vielfach auf den Sinn und Zweck dieser Ermächtigung zurückgegriffen werden muß.

a) Steuer-Not-Verordnungen.

Die Steuer-Not-Verordnungen, die auf der Grundlage des Artikels 48 Rvfg. erlassen werden, enthalten zumeist gesetzesvertretende Rechtsverordnungen, obwohl sie sowohl Verwaltungsvorschriften als auch Rechtsvorschriften enthalten können. Der Zweck des Artikels 48, die sofortige Regelung eines vorübergehenden Notstandes, erfordert den Erlaß einschneidender Maßnahmen, die nur durch den Erlaß von Vorschriften mit Gesetzeskraft erreicht werden können.

Seit dem Jahre 1930 ist die Regelung steuerrechtlicher Materien fast ausschließlich durch den Erlaß von Notverordnungen erfolgt[23]).

---

[22]) z. B. im Reichsbew.Ges. Nr. 34, 71 Abs. 1 (Fassung vom 22. V. 1931).

[23]) z. B. Notverordnung vom 26. VII. 1930 zur Behebung finanzieller Notstände, Notverordnung vom 1. XII. 1930 zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen, ferner Notverordnungen vom 5. VI., 6. X., 8. XII. 1931 u. a., ferner Ermächtigungsges. v. 9. VI. 1930 zu steuerlich. Maßnahmen zwecks Erleichterung und Verbilligung der Kreditversorgung der Deutschen Wirtschaft mit einer begrenzten Ermächtigung der Regierung zum Erlaß von Rechtsverordnungen.

Schon in den Krisenjahren 1923 bis 1925 findet sich dieser Ersatz des Erlasses ordnungsgemäß vom Reichstag beschlossener Gesetze durch Verordnungen der Regierung auf Grund der Ermächtigungsgesetze vom 23. X. 1923 und 8. XII. 1923 und durch die Steuer-Not-Verordnungen des Reichspräsidenten vom 11. X., 7. XII. 1923 und vom 4. XII. 1924[24]). Damals veranlaßte die Reichsregierung eine nachträgliche Bestätigung von Notverordnungen des Reichspräsidenten durch das Steuerüberleitungsgesetz vom 29. V. 1925, weil sie Artikel 48 nicht als sichere Grundlage zur Durchführung steuerrechtlicher Regelungen ansah[25]). Zuvor hatte der II. Senat des Reichsfinanzhofs[26]) den Steuernotverordnungen vom 4. XII. 1924 als nicht im Einklang mit den Voraussetzungen des Artikel 48 stehend, die Wirkung abgesprochen.

Der Ausschuß des Reichstages durch die Notverordnungen seit dem Jahre 1931 unterscheidet sich insofern von der Regelung der Jahre 1923 bis 1925, als diese Notverordnungen nicht nur Uebergangsmaßnahmen, sondern auch bedeutsame Veränderungen formellrechtlicher und materiellrechtlicher Art enthalten, die das gesamte Steuerrecht für die Zukunft neu regeln (z. B. die reichsrechtliche Rahmenregelung der Landessteuergesetzgebung im dritten und vierten Teil der Notverordnung vom 1. XII. 1930 sowie die Neuregelung der Abgabenordnung im dritten Teil Kapitel IV a. a. O.).

Durch die Regelung finanzieller und wirtschaftlicher Notstände durch Notverordnungen wird ein vom Verfassungsgesetzgeber in Weimar ursprünglich nicht gewollter Sinn[27]) in den Artikel 48 Rvfg. hineingelegt, da dieser Artikel nur bei polizeilichen Notständen und nur in äußersten Fällen als vorübergehende Maßnahme Anwendung finden soll[28]) (Ausnahmezustand).

Weiterhin findet durch eine derartige Regelung, die wichtige Materien auf weite Sicht durch Maßnahmen der Verwaltung regeln läßt, eine ungesunde Verlagerung der Kompetenzen der staatlichen Organe zu Gunsten der Regierung statt.

Trotzdem wird die Zulässigkeit des Erlasses derartiger Steuer-Not-Verordnungen zu bejahen sein, denn dem Wortlaut des Artikels 48 Rvfg. widerspricht eine derartige Auslegung nicht, sodaß auch ein über den Willen des Gesetzgebers im Jahre 1919 hinausgehender Sinn in die Vorschriften des Artikels hineingelegt werden kann. Das im Artikel 48 vorgesehene einschränkende Gesetz ist aber bisher noch nicht ergangen.

---

[24]) Insgesamt ergingen fast 70 Verordnungen.

[25]) RFH. 17/19 ff.

[26]) RFH. 15/163 ff.; dagegen Becker in StW. 1925 Sp. 1 ff. und Entscheidungen des VI. Senates 17/13 ff., 19 ff. (unter Vorsitz Beckers); 17/268.

[27]) Triepel im AöR. 39/460; Hefner in StW. 1930 Sp. 723; RFH. 15/167

[28]) Hensel in StW. 1931 Sp. 203 ff.

In der Wissenschaft hat sich daher gegen eine derartige Handhabung des Verordnungs-Rechtes kein nennenswerter Widerspruch erhoben[29]). Die politischen Faktoren, nämlich die Parteien des Reichstages, mit deren Billigung die Weimarer Verfassung geschaffen wurde, haben gleichfalls durch ihren Verzicht auf die Aufhebung der Verordnungen der Regierung dieser die Verfassungsmäßigkeit ihres Vorgehens zugestanden[30]).

Trotz ihrer gegenwärtig großen Bedeutung für das Steuerrecht sind die Rechts-Verordnungen auf Grund des Artikel 48 Rvfg. jedoch keineswegs charakteristisch für den Typ von Steuerverordnungen, weil sie nur Ausnahmeerscheinungen in Notzeiten sind.

b) Verordnungen zur Ausführung der Gesetze.

Die Fassung eines Steuergesetzes entspricht oftmals nicht dem mit ihm ursprünglich beabsichtigten wirtschaftlichen Zweck und der Bedeutung des betreffenden Gesetzes, da sich im Steuerrecht die Wirkung und Brauchbarkeit einer gesetzlichen Bestimmung zumeist erst bei der Anwendung herausstellt. Deshalb sind die Verordnungen, die zur Ausführung der Steuergesetze ergehen, von großer Bedeutung, da sie vielfach erst eine wirtschaftliche Handhabung und Verwirklichung des Gesetzesinhalts ermöglichen.

Der zulässige Inhalt dieser Ausführungs-Verordnungen entspricht dem Inhalt des Gesetzes, das sie erläutern sollen. Durch Rechtsvorschriften oder Verwaltungsvorschriften können sie sowohl die materiellen Vorschriften der Einzelsteuergesetze näher auseinanderlegen oder auch in Form von Verwaltungsverordnungen und Organisationsnormen die Einzelheiten der Form der Erhebung für die Behörden festlegen. Sie müssen sich aber grundsätzlich im Rahmen der zu ihrem Erlaß ermächtigenden Bestimmung halten.

In den Einzelsteuergesetzen findet sich oftmals, besonders als Schlußbestimmung, die Formel, daß der Reichsfinanzminister die erforderlichen Ausführungsbestimmungen zu dem betreffenden Gesetz erlassen soll. In den neueren Steuergesetzen (so in den Gesetzen des Jahres 1925) ist der Reichsfinanzminister beim Erlaß dieser Ausführungsbestimmungen von der Zustimmung des Reichsrats abhängig[31]).

Dieselbe Bestimmung enthält auch der § 12 AO., der

---

[29]) Bühler im RVbl. 1930/779 ff. gegen Glum in DJZ. 1930 Heft 22.

[30]) s. die Klage Bayerns beim Staatsgerichtshof in Leipzig mit Antrag die in den Kapiteln I, II, II, des dritten Teils der Notverordnung vom 1. 12. 1930 enthaltenen Vorschriften über Steuervereinfachung und Steuervereinheitlichung wegen Verstoßes gegen Art. 11 Reichsverfassung für ungültig zu erklären; a. A. Bühler in RVbl. 1930/779.

[31]) z. B. § 116 Eink.St.Ges.; § 31 Körpersch.St.Ges.; § 44 Erbsch.St. Ges. u .a. (Fassungen vom 22. 8. 1925).

neuerdings als Allgemeinbestimmung an die Stelle dieser außer Kraft gesetzten Einzelbestimmungen getreten ist[32]).

Eine besondere Formel für Ermächtigungen zum Erlaß von Verordnungen ist gesetzlich nicht vorgeschrieben, sodaß es zweifelhaft erscheint, ob die angeführte Ermächtigung zum Erlaß von Ausführungsbestimmungen nur eine Wiederholung der Befugnis zum Erlaß von Verordnungen innerhalb des Rahmens des Artikels 77 Rvfg. bedeutet oder ob in dieser Ermächtigung die besondere Befugnis zum Erlaß von Ausführungsbestimmungen liegt, die auch Rechtsverordnungen enthalten dürfen, die also nicht unter den Artikel 77 fallen.

Nach der Ansicht G. Jellinek's[33]) bedarf auch ein verfassungsmäßig begründetes Verordnungsrecht im Einzelfalle noch der speziellen Ermächtigung. Nach dieser Auffassung kann die Feststellung der Ermächtigung des Reichsfinanzministers lediglich die Geltung haben, daß noch einmal ausdrücklich im Gesetz ausgesprochen wird, daß dem Reichsfinanzminister der Erlaß von Verwaltungsverordnungen gemäß Artikel 77 zusteht. Gegegebenenfalls kann in dieser Feststellung die Zuweisung des Verordnungsrechtes aus Artikel 77 an den Einzelminister in Abweichung von dem Wortlaut dieses Artikels, der das Gesamtministerium als Träger der Verordnungsgewalt vorsieht, gesehen werden.

Gegen diese Auffassung spricht, daß eine nochmalige ausdrückliche Zuweisung des im Artikel 77 bereits zugebilligten Verordnungsrechtes überflüssig erscheint.

Ferner wird das für den Reichsfinanzminister durch die besondere Anordnung festgesetzte Verordnungsrecht abweichend von der grundsätzlichen Regelung des Art. 77 (Art. 77 Abs. 1 Satz 1!) an die Zustimmung eines anderen Organs, des Reichsrats, gebunden. Der dem Reichsfinanzminister erteilten besonderen Ermächtigung wird somit eine größere Bedeutung als dem durch Artikel 77 erteilten Verordnungsrecht beigelegt. Das Verordnungsrecht der Sonderbestimmungen muß demnach ein weiteres Wirkungsfeld als das Verordnungsrecht auf der Grundlage des Artikels 77 haben. Eine Auswirkung über das im Artikel 77 zugestandene Verwaltungs-Verordnungsrecht hinaus kann sich aber nur auf das Zugeständnis des Rechtsverordnungs-Rechtes beziehen.

Eine Zuweisung des im Artikel 77 angeordneten Verordnungsrechtes an den Einzelminister im Gegensatz zum Gesamtministerium bedarf gleichfalls keiner ausdrücklichen Anordnung, da unter den Begriff „Regierung" im Artikel 77 Rvfg. der Einzelminister zu verstehen ist[34]).

Die Ermächtigungen des Reichsfinanzministers zum Erlaß von Ausführungsbestimmungen in den Einzelgesetzen enthalten somit eine Sonderregelung gegenüber dem im Artikel 77 für

---

[32]) s. o. Anm. 5 S. 12.

[33]) G. Jellinek S. 384.

[34]) s. oben S. 11 f.

den Reichsfinanzminister vorgesehenen Verwaltungsverordnungsrecht. Der Begriff „Ausführungsbestimmung" ist somit nicht identisch mit den Verordnungen „zur Ausführung der Gesetze" auf der Grundlage des Artikels 77, denn die Ausführungsbestimmungen zu den Steuergesetzen können sowohl Verwaltungsvorschriften als auch Rechtsvorschriften enthalten.

Die zu den einzelnen Steuergesetzen ergehenden Ausführungsbestimmungen zählen unter die gesetzesergänzenden Rechtsverordnungen, wenn sie Rechtsvorschriften enthalten. Sie sind daher insoweit von der zu ihrem Erlaß zu Grunde liegenden Emächtigung abhängig, als sie den Beteiligten keine über den durch die gesetzliche Ermächtigung gezogenen Rahmen hinausgehende Pflichten auferlegen dürfen. Sie dürfen auch mit anderen Gesetzen weder im Widerspruch stehen noch andere Gesetze abändern. Ein Erlaß von Ausführungsbestimmungen, die über eine Ergänzung des Gesetzes hinaus, zu dessen Abänderung dienen, muß ausdrücklich in der Ermächtigung als zulässig erklärt werden; eine gewöhnliche Ermächtigungsklausel reicht keineswegs dazu aus[35]).

In der älteren nachrevolutionären Zeit bis zu den Neufassungen der Gesetze in den Jahren 1925 und 1926 wird der Reichsfinanzminister hauptsächlich zum Erlaß von Ausführungsbestimmungen ermächtigt, die sowohl als Verwaltungsverordnungen als auch als Rechtsverordnungen erlassen werden[36]).

Die neueren Steuergesetze[37]) enthalten dagegen zumeist Ermächtigungen zum Erlaß von Durchführungsbestimmungen oder auch nebeneinander zum Erlaß von Ausführungs- und Durchführungsbestimmungen[38]).

Der Ausdruck „Durchführungsbestimmungen" ist bereits in älteren Gesetzen als Bezeichnung für Verordnungen zur Ergänzung der Gesetze gebräuchlich, ohne daß ein begrifflicher Unterschied zwischen Ausführungs- und Durchführungsbestimmungen gemacht wird.

Die neuere Gesetzgebung macht dagegen einen bewußten Unterschied zwischen den beiden Begriffen.

In ähnlicher Weise wie die Ausführungsbestimmungen dienen Durchführungsbestimmungen dazu, ein sich selber noch als ergänzungsbedürftig bezeichnendes Gesetz oder einen abgeschlossenen Teil desselben durch Lückenausfüllung und genauere Abgrenzung der im Gesetz umschriebenen Tatbestände zu vervollständigen.

Mit den Ausführungsbestimmungen haben die Durchfüh-

---

[35]) Lemberg S. 35; RFH. 14/212; 17/346.

[36]) s. Hensel im AöR. VI/336, 337 und die Nachweisungen bei Bühler (L.) S. 41 ff. Vehlow in Strutz S. 723.

[37]) z. B. § 22 UmsatzSt.Ges. vom 8. 5. 1926; § 86 Reichsbew.Ges.; § 25 Verm.St.Ges. (Fassungen vom 10. 8. 1925).

[38]) so § 12 AO. als Allgemeinbestimmung für alle Steuergesetze.

rungsbestimmungen — abgesehen davon, daß sie gleichfalls zumeist nur mit Zustimmung des Reichsrats erlassen werden — gemeinsam, daß sie grundsätzlich nicht dem geltenden Recht und insbesondere nicht den zu ihrem Erlaß ermächtigenden Gesetz weder unmittelbar noch mittelbar in den Wirkungen[39]) widersprechen dürfen.

Die Durchführungsbestimmungen unterscheiden sich dadurch von den Ausführungsbestimmungen, daß sie ein viel größeres Wirkungsfeld haben. Denn der Begriff „Durchführen" ist im weitesten Sinne auszulegen, wobei die Bestimmung dessen, was zur Durchführung erforderlich ist, in das Ermessen der ermächtigten Behörde gelegt ist.

So ist es unbestritten, daß Durchführungsbestimmungen neben Verwaltungsvorschriften[40]) Rechtsvorschriften enthalten können. Der Zweck der Durchführungsbestimmungen, nämlich die Verwirklichung eines Gesetzes durch nähere Vorschriften überhaupt zu ermöglichen, kann es ferner mit sich bringen, daß Bestimmungen erlassen werden, die mit dem Wortlaut des betreffenden Gesetzes nicht vereinbar sind[41]), falls sie nämlich unbedingt erforderlich sind, um den in einem Gesetz enthaltenen Rechtsgedanken Geltung zu verschaffen. Derartige Durchführungsbestimmungen dürfen nur nicht dem Gesetz in seinen Wirkungen, also seinem Sinn und Zweck und seiner wirtschaftlichen Bedeutung widersprechen.

Die Einführung des Begriffes „Durchführungsbestimmungen" verschafft demnach dem Reichsfinanzminister ein außerordentlich weitgehendes Rechtsverordnungsrecht, weshalb auch in der neuesten Gesetzgebung die Ermächtigung zum Erlaß von Ausführungsbestimmungen durch die Ermächtigung zum Erlaß von Durchführungsbestimmungen ersetzt wird[42]). In diesen Durchführungsbestimmungen werden dann nicht nur minderwichtige Angelegenheiten geregelt, sondern auch Gesetzesbestimmungen abgeändert. Durchführungsbestimmungen werden deshalb auch wie Gesetze im Reichsgesetzblatt veröffentlicht, die Ausführungsbestimmungen, die in den meisten Fällen nur noch Verwaltungsvorschriften bringen, im Reichsministerialblatt.

Die Gründe für die vorentwickelte Handhabung des Steuerverordnungsrechtes sind eine Folge der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes, denn die erlassende Behörde ist weitgehendst vom Reichfinanzhof abhängig. Der Reichsfinanzhof kann nämlich in seiner Eigenschaft als höchstrichterliche Instanz auf dem Gebiete des Steuerrechts Vorschriften der Verwaltungsbehörden die Rechtsverbindlichkeit versagen.

---

[39]) RFH. 15/170; 17/341; 18/46; 19/57; 20/14; 21/119;22/192; 23/337.

[40]) z. B. § 24 Abs. 2 Ver.St.Ges. (10. 8. 1925); Beispiele bei Senst S. 13; Vehlow in Strutz S. 723.

[41]) Becker in StW. 1927 Sp. 698 ff. und 1930 Sp. 757 ff.; StW. 1927 Nr. 36, 156, 134; 1930 Nr. 1025; RFH. 22/193.

[42]) § 12 AO.

Der Reichsfinanzhof läßt in den Anfängen seiner Rechtsprechungstätigkeit eine eindeutige Stellungnahme zu den Begriffen „Ausführungsbestimmungen", „Durchführungsbestimmungen" überhaupt vermissen. Er läßt es vielfach dahingestellt[43]), ob Ausführungsbestimmungen Rechtsvorschriften enthalten können oder folgert aus dem und Zweck einer Bestimmung[44]) die Zulässigkeit eines rechtsverbindlichen Inhalts der Ausführungsbestimmungen.

Erst in der grundlegenden Entscheidung Band 18/46 ff. führt der VI. Senat des Reichsfinanzhofes zu dem Begriff „Ausführungsbestimmungen" aus, daß Ausführungsbestimmungen grundsätzlich nur Verwaltungsvorschriften enthalten dürfen und die Steuergerichte bindende Rechtsverordnungen nur insoweit, als das Gesetz besonders auf Ausführungsbestimmungen hinweist, wobei sich allerdings eine solche Verweisung aus dem Inhalt einer Vorschrift und sogar aus dem Sinn und Zweck des Gesetzes ergeben kann.

An dieser Auslegung hat der Reichsfinanzhof unter ausdrücklichem Verweis auf die Entscheidung 18/46 ff. im Band 21/118, 248 (I. bezw. VI. Senat) und in 22/192 (VI. Senat) festgehalten.

In einer neueren Entscheidung des Reichsfinanzhofs (StW. 1930 Nr. 274, VI. Senat) wird gleichfalls unter Verweis auf 18/46 ff. eine entsprechende Auslegung befürwortet; weiterhin wird aber in dieser Entscheidung die Feststellung getroffen, daß nur in Ausnahmefällen, zu denen die Regierung besonders ermächtigt werden muß, Ausführungsbestimmungen auch Rechtsvorschriften enthalten dürfen. „Es ist davon auszugehen, daß, wo die neueren Gesetze nur Ausführungsbestimmungen, nicht aber Durchführungsbestimmungen vorsehen, die Ausnahme der Rechtsverordnungsbefugnis durch die Reichsregierung sich unzweideutig als vom Gesetzgeber gewollt ergeben muß."

Die Stellungnahme des Reichsfinanzhofs über die Durchführungsbestimmungen ist ebenfalls in der Entscheidung 18/46 ff. enthalten. 18/47 besagt, daß ein Gesetz, das Durchführungsbestimmungen im Gegensatz zu einem Gesetz, das nur Ausführungsbestimmungen vorsieht, die Erklärung enthält, daß seine Vorschriften nicht als vollständig anzusehen sind und die Ausfüllung von Lücken und die genaue Abgrenzung im Gesetze nur grundsätzlich umschriebener Tatbestände nicht der Rechtsprechung, sondern in erster Linie der Stelle, der die Ermächtigung erteilt ist, zustehen soll; ferner daß Durchführungsbestimmungen als rechtsverbindlich zu erachten sind, falls sie sich nicht in Widerspruch mit dem Gesetze, das zu ihrem Erlasse ermächtigt, setzen. In den Entscheidungen StW. 1927 Nr. 36, 134, 156 werden Durchführungsbestimmun-

[43]) RFH. 1/199; 14/216. Bittner S. 34 ff.

[44]) RFH. 2//163; 6/79, 349; 7/64; 9/222; s. a. Hensel im AöR. VI/336 ff. und in StW. 1928 Sp. 1156, 1930 Sp. 274.

gen für zulässig erklärt, selbst wenn sie von dem Wortlaut des Gesetzes abweichen.

Der Reichsfinanzhof legt nach den angeführten Entscheidungen den Ausführungsbestimmungen grundsätzlich den Charakter von Verwaltungsverordnungen zu, die nur im Ausnahmefall Rechtsvorschriften enthalten können. Eine allgemeine Ermächtigung in einer Schlußbestimmung eines Einzelgesetzes würde den Reichsfinanzminister danach grundsätzlich nur zum Erlaß von Verwaltungsvorschriften in Ausführungsbestimmungen ermächtigen, eine Ermächtigung in einer einzelnen Bestimmung eines Gesetzes dagegen auch zum Erlaß rechtsverbindlicher Vorschriften, falls diese Auslegung dem Sinn und Zweck der betreffenden Bestimmung entspricht.

Durchführungsbestimmungen können dagegen immer Rechtsvorschriften enthalten, die sogar mit dem Wortlaut des Gesetzes nicht übereinzustimmen brauchen.

Die Auslegung des Reichsfinanzhofs ist in der Wissenschaft nicht ohne Widerspruch geblieben. So wendet sich Bühler gegen die Auslegung des Begriffes der Ausführungsbestimmungen durch den Reichsfinanzhof[45]).

Bühler[46]) bejaht grundsätzlich die Zulässigkeit des Erlasses von Rechtsvorschriften in Ausführungsbestimmungen. Er beruft sich als Beweis für seine Auffassung zunächst auf die Auffassung Laband's, der die Ausführungsverordnungen grundsätzlich zu den Rechtsverordnungen rechnet, ferner auf die Rechtsprechung des Oberverwaltungsgerichts in der Vorkriegszeit, die damalige Kommentar-Literatur, auf die Rechtsprechung des Reichsgerichts sowie des Reichsfinanzhofs für das geltende Staatsrecht und auf einzelne Bestimmungen der Abgabenordnung, z. B. §§ 168 I 2, 195 (Fassung vom 13. XII. 1919). Nach der Meinung Bühlers lassen sowohl das Oberverwaltungsgericht, das Reichsgericht und auch der Reichsfinanzhof eigentliche und reine Ausführungsbestimmungen dadurch als Rechtssätze wirken, daß sie Steuerpflichtigen teils materieller, teils formeller Art durch die Ausführungsbestimmungen beeinflußt sein lassen[47]).

Bühler erkennt an, daß — nach seiner Meinung allerdings im Gegensatz zu Artikel 7 ARvfg. — auf Grund des Artikels 77 Rvfg. nur Verwaltungsvorschriften erlassen werden können und fordert gleichfalls eine besondere gesetzliche Ermächtigung für den Erlaß von Rechtsverordnungen in Ausführungsbestimmungen. Diese sieht er immer in der Schlußklausel der Einzelgesetze für Rechtsvorschriften von geringer Wichtigkeit für gegeben an.

Die Auffassung Bühlers unterscheidet sich demnach, abgesehen von der andersartigen Beurteilung des Artikels 7 ARvfg., bei der dem Reichsfinanzhof zu folgen ist[48]), von der des Reichs-

[45]) Bühler in OVG. Festgabe S. 29 ff. 1925; und (L.) S. 41 ff.
[46]) a. a. O.
[47]) Bühler (L.) S. 42, 43.
[48]) RFH. 10/278!; s. Anm. 10 S. 9.

finanzhofs insofern, als Bühler grundsätzlich ohne Einschränkung die Möglichkeit des Erlasses von Rechtsvorschriften in Ausführungsbestimmungen bejaht, während der Reichsfinanzhof nur ausnahmsweise Rechtsvorschriften in Ausführungsbestimmungen zuläßt, deren Erlaß sich unzweideutig vom Gesetzgeber als gewollt ergeben muß. Bühler weist demnach den Ausführungsbestimmungen schon das Gebiet zu, das der Reichsfinanzhof den Durchführungsbestimmungen in erster Linie zubilligt.

Der Meinung Bühlers wird darin zu folgen sein, daß Ausführungsbestimmungen auf Grund einer besonderen Ermächtigung Rechtsvorschriften enthalten dürfen und nicht nur Ausnahmeerscheinungen darstellen, wie es der Reichsfinanzhof neuerdings dahinstellt.

Die Entscheidungen des Reichsfinanzhofs besitzen nämlich nicht den Vorzug besonderer Klarheit.

Die grundsätzliche Annahme, daß Ausführungsbestimmungen Verwaltungsverordnungen sind, wird durch die vielen Ausnahmen, die sich außer auf Grund einer ausdrücklichen gesetzlichen Bestimmung aus dem Inhalt einer Vorschrift oder sogar aus dem Sinn und Zweck eines Gesetzes ergeben können, einer weitgehenden und willkürlichen Auslegung überlassen. Aber auch die allgemeinen Ermächtigungen in den Schlußbestimmungen der Gesetze werden im Gegensatz zu der Ansicht des Reichsfinanzhofs nicht auf den Erlaß von Verwaltungsvorschriften zu beschränken sein, da die in diesen Bestimmungen geschaffene Regelung wesentlich von der im Artikel 77 Rvfg. getroffenen abweicht und außerdem eine überflüssige Wiederholung verfassungsmäßig festgelegter Befugnisse des Reichsfinanzministers bringen würde[49]). Im übrigen findet sich in keiner der angeführten Entscheidungen des Reichsfinanzhofs eine eingehende Begründung der Auffassung des Reichsfinanzhofs, obwohl sie erheblich von der entwickelten allgemein anerkannten Lehre abweicht.

Andererseits soll nicht verkannt werden, daß sich Bühler seine Meinung, soweit er eine besondere gesetzliche Ermächtigung zum Erlaß von Rechtsverordnungen in Ausführungsbestimmungen fordert, erst gebildet hat, seitdem sich der Gesetzgeber unzweideutig für die Einschränkung der Ermächtigung des Artikels 77 auf den Erlaß von Verwaltungsverordnungen entschieden hat. Wie aus der Auffassung Bühler's über Artikel 7 ARvfg. hervorgeht, ist er grundsätzlich der Meinung, daß alle Ausführungsbestimmungen also auch die Ausführungsbestimmungen, die keine besondere Ermächtigung als Grundlage haben, Rechtsvorschriften enthalten können[50]). Es ist aber gerade umgekehrt zu folgern, daß nämlich den Ausführungsbestimmungen grundsätzlich der Charakter von Verwaltungsverordnungen beigelegt werden muß (so die Regelung durch Ar-

[49]) s. o. S. 20.
[50]) Bühler in OVG. Festgabe S. 31 ff.

tikel 7 ARvfg. und Artikel 77 Rvfg.), und daß sie Rechtsverordnungen nur sein können, wenn eine besondere Ermächtigung zu ihrem Erlaß vorhanden ist. Die Zweideutigkeit des Begriffes „Ausführungsbestimmungen" ist somit erst durch die Beilegung der Bezeichnung „Ausführungsbestimmungen" für Verordnungen mit Rechtsverordnungs-Charakter entstanden, die auf Grund einer besonderen Ermächtigung erlassen werden.

In der Abgabenordnung und den Einzelsteuergesetzen finden sich vielfach zur Ergänzung einzelner gesetzlicher Bestimmungen Ermächtigungen zum Erlaß von

Richtlinien[51]),
Grundsätzen[52]),
Durchschnittssätzen[53]),
Besonderen und näheren Bestimmungen[54]),
Bekanntmachungen[55]).

Für diese Einzelermächtigungen finden im allgemeinen dieselben Grundsätze Anwendung wie bei der Beurteilung der Ermächtigungen zum Erlaß von Ausführungs- und Durchführungsbestimmungen.

Während sich aber für den Erlaß von Ausführungs- und Durchführungsbestimmungen allgemeine Sätze aufstellen lassen, bedarf bei den angeführten Einzelermächtigungen jeder Einzelfall einer besonderen Nachprüfung des Umfanges der gegebenen Ermächtigung. Keineswegs darf man aus einer bestimmten Bezeichnung auf den Charakter einer Verordnung schließen. Die Lösung ist vielmehr aus dem Sinn und Zweck der Ermächtigung zu entnehmen, wobei insbesondere das Erfordernis der Zustimmung des Reichsrates darauf hinweist, daß die ergehenden Verordnungen auch Rechtsvorschriften enthalten können[56]).

Der Reichsfinanzhof folgert im Urteil Band 22/6=StW. 1927 Nr. 396 die Beilegung des Charakters von Rechtsverordnungen für Vorschriften, zu deren Erlaß der Reichsfinanzminister unter der Bezeichnung von Richtlinien, Grundsätzen und Bestimmungen nach Zustimmung des Reichsrats ermächtigt wird, aus der Erwägung, daß der Reichsfinanzminister zum Erlaß von Behörden-Anweisungen ohne besondere Ermächtigung und ohne Zustimmung des Reichsrats befugt sei und daß die zahlreichen Fälle einer Sonderermächtigung diese unzweifelhafte Rechtslage nicht noch einmal klarstellen wollen.

---

[51]) z. B. §§ 40 Abs. 5, 43, 51, 57, 64 Reichsbew.Ges. (22. 5. 1931); § 48 Eink.St.Ges.; § 13 Körpersch.St.Ges. (10. 8. 1925).

[52]) z. B. § 61 Abs. 2 Reichsbew.Ges. (22. V. 1931).

[53]) z. B. § 46 Eink.St.Ges. (10. 8. 1925).

[54]) z. B. § 12 AO.; § 46, 64, 69, 70 Reichsbew.Ges. (22. 5. 1931); § 7 Abs. 2 Körpersch.St.G. (10. 8. 1925).

[55]) s. Beispiele bei Nieman S. 188; Lemberg S. 35.

[56]) z. B. Richtlinien als Rechtsverordnungen: RFH. 14/99; 15/250; 16/102; 17/261; 22/6; als Verwaltungsverordnungen: 16/102, 319. Bestimmungen als Rechtsverordnungen 14/222; 17/341 ff.; 13/230. Grundsätze 10/224.

Unter den aufgeführten Verordnungen sind die Bewertungsrichtlinien, zu deren Aufstellung der Reichsfinanzminister ermächtigt wird, für die Praxis von besonderer Wichtigkeit. Der Reichsfinanzhof spricht ihnen die Rechtsverbindlichkeit zu, wenn sie feste rechnungsmäßige Unterlagen für die Wertermittlung enthalten[57]). Oftmals werden sie zunächst als Verwaltungsanweisungen erlassen und erhalten erst später rechtsverbindliche Kraft beigelegt[58]).

In sehr vielen Fällen schreibt das ermächtigende Gesetz gar keine Bezeichnung für die zu erlassende Verordnung vor[59]).

Auch auf Grund derartiger Ermächtigungen erläßt der Reichsfinanzminister oftmals Verordnungen, die Rechtsvorschriften enthalten.

Von besonderer Bedeutung sind die sogenannten Billigkeits-Verordnungen[60]), die der Reichsfinanzminister mit Zustimmung des Reichsrats gemäß § 13 AO (§ 108 Abs. 2 der Fassung vom 13. XII. 1919) erläßt. Sie ergehen als Rechtsverordnungen, um über den Rahmen eines Gesetzes hinausgehende Vergünstigungen zu gewähren und werden oftmals späterhin zu Durchführungsbestimmungen ausgebaut.

Bei jeder Verordnung muß klar erkenntlich sein, auf welche Ermächtigung sie sich stützt. Eine ausdrückliche Erwähnung der ermächtigenden Bestimmung ist aber nicht erforderlich[61]). Nach der Auffassung des Reichsfinanzhofs genügt nämlich ein Rückschluß aus der Fassung oder dem Inhalt der Verordnung, daß die ermächtigte Stelle von einer bestimmten Ermächtigung Gebrauch machen wollte.

Während die bisher behandelten Steuer-Verordnungen im wesentlichen zur Ergänzung des materiellen Inhalts der Steuergesetze erlassen werden und sich weniger mit den Formalien des Behördenbetriebes befassen, enthalten die Organisations-Verordnungen und die Verwaltungsverordnungen Regelungen des Behördenaufbaus und des Innenbetriebes der Steuerverwaltung.

Organisations-Verordnungen können Bestimmungen über die Errichtung, die Aufhebung und den Sitz von Steuerbehörden, ihre Zuständigkeitsabgrenzung und die Festlegung bestimmter Formalien ihres Geschäftsbetriebes treffen. Doch ist die Zulässigkeit des Erlasses von Organisationsverordnungen weitgehendst beschränkt. Denn die Neuerrichtung von Verwaltungsbehörden kann nur durch Verfassungsbestimmungen oder durch Gesetz erfolgen, sofern es sich um eine neuartige Verwaltungstätigkeit handelt. Diese auf gesetzlichen

---

[57]) RFH. 14/99; 15/250; 17/261; 22/6.
[58]) RFH. 16/102.
[59]) z. B. §§ 13, 122 Abs. 3, 135, 136 AO.
[60]) RFH. 7/91; 8/48; 17/212; 19/248; 21/57; 26/114.
[61]) Hensel im AöR. VI/341 und StW. 1929 Sp. 1159; RFH. 7/64, 123; 10/183.

Bestimmungen beruhenden organisatorischen Einrichtungen können nicht auf dem Wege der Verordnung abgeändert werden, auch wenn sie nur interne Bedeutung haben. Weiterhin können alle organisatorischen Einrichtungen, die Kosten verursachen, nur bei Bewilligung der dazu erforderlichen Ausgaben im Haushaltsplan oder durch ein Gesetz geschaffen werden (Budgetrecht der gesetzgebenden Gewalt)[62]). Im übrigen erfolgt dagegen die weitere Ausgestaltung der Tätigkeit errichteter Behörden, insbesondere die Vervollständigung ihrer Organisation in den Unterbehörden und die Abgrenzung des Geschäftsbetriebes durch Akte der Verwaltung.

Entsprechend den hier entwickelten Grundsätzen ist der Behördenaufbau der Finanzverwaltung erfolgt.

Die Festlegung der obersten Behörden erfolgt in der Reichsverfassung oder in Einzelgesetzen. Die Bestimmung der Grenzen der Landesfinanzämter ist gleichfalls noch einem Gesetz vorbehalten (§ 44 Abs. 2 AO.). Die Bestimmung des Sitzes und Bezirkes der Finanzämter ist dagegen dem Reichsfinanzminister zugewiesen (§ 24 AO.).

Bestimmungen, die der Reichsfinanzminister nach § 24 AO. trifft, wie überhaupt jede Bestimmung, durch die Behörden errichtet und aufgehoben werden, oder die den Sitz von Behörden bestimmen, oder ihre Bezirke von einander abgrenzen, sind Rechtsverordnungen, denn es handelt sich um ein Tätigwerden des Staates, das auch nach außen gegenüber den Bürgern wirkt. Dem Steuerpflichtigen wird es nämlich kaum gleichgültig sein, wo das zuständige Finanzamt liegt und von welcher Stelle ihm die Steuern auferlegt werden. Andererseits können sich einzelne Maßnahmen nur innerhalb des Behördenorganismus auswirken, sodaß für ihren Erlaß die Form der Verwaltungsverordnung ausreichend ist.

Organisationsverordnungen sind deshalb je nach ihrem Wirkungskreis Rechtsverordnungen oder Verwaltungsverordnungen[63]).

Auf dem Gebiete der Behördenorganisation war für den Reichsfinanzminister im § 444 Abs. 3 der AO. vom 13. XII. 1919 eine weitgehende Ermächtigung enthalten. Sie erklärte sich aus der übersteigerten Inkraftsetzung der Abgabenordnung. Der Reichsfinanzminister war danach sogar zum Erlaß von Verordnungen befugt, die anderen Rechtsnormen des Reichsrechts entgegenstanden[64]). § 444 Abs. 3 AO. ist jetzt sachlich überholt durch § 12 AO., sodaß in Zukunft dieses weitgehende Verordnungsrecht des Reichsfinanzministers ausscheidet[65]).

Die weitere Regelung des Innenbetriebes der Steuerbe-

---

[62]) Weitere Beschränkungen s. Richter S. 9.

[63]) a. A. z. T. die Rechtslehre; s. Richter S. 7 und Literaturangaben in Anm. 32; Fleiner S. 63 Anm. 44; Laband II/184.

[64]) Urteil des OVG. vom 17. III. 1922 in StW. 1922 Nr. 740.

[65]) Siehe Popitz in StW. 1931 Sp. 38 ff.

[66]) a. A. Richter S. 11; gegen ihn Bühler (J.) S. 45.

hörden erfolgt durch Verwaltungs-Verordnungen[66]), bei Einzelbehörden durch Verfügungen.

Diese Steuer-Verwaltungs-Verordnungen haben zur gesetzlichen Grundlage Artikel 77 Rvfg.[67]) und ebenso wie die Rechtsverordnungen Ermächtigungen in Einzelgesetzen.

Verwaltungsanweisungen müssen im Steuerrecht an die nachgeordneten Instanzen in großem Umfang ergehen, um bei der Fülle der stets wechselnden, rasch aufeinander folgenden Vorschriften, die vielfach schon durch die Entwicklung wieder überholt sind, eine gleichmäßige Anwendung der erlassenen Rechtsnormen gegenüber den Steuerpflichtigen zu gewährleisten[68]).

Artikel 77 ist als gesetzliche Grundlage für das Steuerrecht weniger von Bedeutung, da die Steuerverwaltung beim Reiche liegt. Die Bedeutung des Artikels 77 erschöpft sich nämlich darin, daß die auf Grund dieses Artikels erlassenen „allgemeinen"[69]) Verwaltungsvorschriften unmittelbare Wirkung auch gegenüber den Behörden der einzelnen Länder äußern.

Auf Grund des § 17 Abs. 2 AO. (§ 8 der Fassung vom 13. XII. 1919) hat der Reichsfinanzminister eine allgemeine Befugnis zum Erlaß von Anordnungen allgemeiner und spezieller Art, wie sie für den Chef einer bürokratisch aufgebauten Behörde typisch sind, um die Einheit in der behördlichen Tätigkeit zu bewahren[70]).

Speziellere Organisationsbefugnisse für den Reichsfinanzminister finden sich in den §§ 54 Satz 2, 57, 65, sowie in den §§ 49, 50 Abs. 5 AO., die die Regelung des Geschäftsbetriebes des Reichsfinanzhofs und der Finanzgerichte betreffen.

In entsprechender Weise erlassen die Präsidenten der Landesfinanzämter und die Finanzamtsvorsteher Verwaltungsanordnungen, die gleichfalls den Innenbetrieb betreffen und Geltung im Bereiche einer oder mehrerer Behörden haben (§§ 46 Abs. 1, 29 Abs. 2 AO.). Bei Einzelbehörden (Finanzämter, Hauptzollämter) erfolgen diese Dienstanweisungen zumeist durch Verfügungen oder Allgemeinverfügungen (Runderlasse).

Inhaltlich befassen sich diese Vorschriften mit der Geschäftsverteilung durch Bildung neuer Abteilungen, der Führung von Büchern und Listen, der Formen des Verkehrs der Behörden untereinander oder mit dem Publikum und ähnlichen Formalien des Dienstbetriebes.

Gewisse unbedeutende Auswirkungen ergeben sich auch hier bereits mittelbar durch die Handhabung der Behörden für den einzelnen Bürger.

---

[67]) RFH. 10/278; 14/217.

[68]) Strutz S. 293 ff. führt ungefähr 37 Runderlasse und Verordnungen zu den Ausführungs- und Durchführungs-Bestimmungen des Eink.St.Ges. von 10. 8. 1925 auf.

[69]) Schoen im AöR. VI/173 ff.

[70]) Becker in StW. 1929 Sp. 657 ff.

Wichtiger sind die Vorschriften, die Regelungen enthalten, wie die einzelnen Behörden vom freien Ermessen auf Grund einer entsprechenden gesetzlichen Bestimmung Gebrauch machen sollen, ferner auch die Anweisungen, die die Gesetzesauslegung betreffen[71]). Sie regeln die Rechtsfragen nicht autorativ, sondern nur vorläufig unter ausdrücklichen oder stillschweigendem Vorbehalt der Stellungnahme der rechtsprechenden Instanzen, da sie für die Steuergerichte nicht bindend sind[72]).

Diese Dienstanweisungen finden weitgehende Berücksichtigung bei den Steuergerichten, obwohl das Reichsfinanzministerium bei ihrem Erlaß Partei ist. Die Steuergerichte greifen auf derartige Verwaltungsverordnungen zurück, falls keine entgegenstehende Rechtsprechung vorhanden ist, um diese Verwaltungsvorschrifte nals Anhalt und Unterlage für eine gleichmäßige Durchführung der Besteuerung zu benutzen, wenn auf andere Weise keine genügende Klärung des Sachverhalts erfolgen kann[73]).

Der einzelne Bürger hat infolgedessen großes Interesse an der Anwendung einer derartigen Verwaltungsverordnung durch die Behörde. Trotzdem braucht von der Behörde weder zu Gunsten noch zu Ungunsten des Steuerpflichtigen von einer derartigen Anordnung Gebrauch gemacht zu werden, da der Steuerpflichtige kein Recht auf eine bestimmte Handhabung von Verwaltungsverordnungen erwirbt.

4. Besonderheiten in der Handhabung des Verordnungs-Rechtes.

Die vorentwickelte Handhabung des Verordnungsrechts auf dem Gebiet des Steuerrechts charakterisiert sich gegenüber den allgemeingültigen Grundsätzen des Verordnungsrechts vor allem durch den Umfang der Verordnungs-Gewalt des Reichsfinanzministers als Verordnungsträger und durch eine besondere Mannigfaltigkeit der Bezeichnungen der ergehenden Verordnungen.

Durch die Bildung des Begriffes der Durchführungsbestimmungen wie durch die vielen Einzelermächtigungen zum Erlaß von Rechtsverordnungen unter verschiedenen Bezeichnungen hatte sich der Reichsfinanzminister bisher eine ausgiebige Verordnungsgewalt gesichert. Die Neuregelung des Steuerrechts durch die Steuernotverordnungen seit dem Jahre 1930 enthält ebenfalls wieder außerordentlich weitgehende Ermächtigungen der Regierung zum Erlaß von Verordnungen und zwar nicht nur mit Wirkung für die Uebergangszeit, sondern auch für alle in Zukunft zu erlassenden Gesetze[74]).

---

[71]) Allgemeinverfügung zur Uebertragung von Zuständigkeiten auf Landesfinanzämter und Finanzämter vom 29. 11. 1923; Kleinbetragsverordnung 3. 10. 22/28. 2. 23; Abrundungsverordnung vom 31. 10. 23, 21. 12. 23.

[72]) RFH. 9/207; beachtlich 16/319; 20/280. Lemberg S. 36.

[73]) StW. 1927 Nr. 12; 1930 Nr. 600, 608, 618; RFH. 16/319; 20/280.

[74]) Popitz in StW. 1931 Sp. 1 ff.

Die Notwendigkeit der Ergänzung mißglückter Fassungen mancher Steuergesetze durch die Regierung soll keineswegs verkannt werden, da gerade die Festsetzung von Steuern in erhöhtem Maße von den ständig wechselnden Zeiterscheinungen beeinflußt wird. Stellung ist aber gegen den übertriebenen Umfang der Ermächtigungen zum Erlaß von Verordnungen zu nehmen, da er die Ursache der Ermangelung einer gründlichen Durcharbeitung der ergehenden Steuergesetze ist.

Der Erlaß außerordentlich einschneidender Steuer-Not-Verordnungen kann mit einer Notlage des Staates entschuldigt werden, aber eine Regelung, die zu normalen Zeiten der zur „Ausführung der Gesetze" berufenen Verwaltung Vollmacht erteilt, Gesetze in einer die Gerichte bindenden Weise zu ergänzen und nötigenfalls sogar abzuändern, ist nicht zu billigen.

Die Ausfüllung von Gesetzeslücken steht nämlich in erster Linie der Gesetzgebung und der Rechtsprechung zu[75]), sodaß durch die Ausdehnung des Verordnungsrechts die Zuständigkeitsabgrenzung zwischen Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung wesentlich zu Gunsten der Verwaltung verschoben wird. Merkwürdigerweise wird in der Wissenschaft wenig Widerspruch gegen diese erzwungene Machterweiterung der Verwaltung erhoben[76]).

Im Interesse der Steuerpflichtigen muß gleichfalls der mehr und mehr steigenden Neigung der Steuerverwaltung, ein fast unbegrenztes Verordnungsrecht an sich zu ziehen, entgegengetreten werden[77]), denn diese haben einen Anspruch, nach formal gesetzlichen Normen besteuert zu werden und nicht der Willkür des Reichsfinanzministers ausgeliefert zu sein.

Die Mannigfaltigkeit der Bezeichnungen der ergehenden Steuerverordnungen entsteht durch die Handhabung der erlassenden Behörden, die keinen Unterschied in der Bezeichnung der ergehenden Rechtsverordnungen und Verwaltungsverordnungen machen. Sämtliche für Rechtsverordnungen gebräuchlichen Bezeichnungen werden gleichzeitig für Verwaltungsverordnungen verwandt, obwohl sich für die Verwaltungsverordnungen gleichfalls eine Vielzahl von Bezeichnungen findet.

Die Gründe für diese Regelung sind nicht allein in der Neuartigkeit der gesamten Materie infolge der Uebertragung der Finanzverwaltung auf das Reich, sondern ebenfalls in der Ermangelung einer gründlichen Durcharbeitung der ergehenden Verordnungen zu suchen. Die erlassenden Behörden haben nämlich kein Interesse, die Nachprüfung getroffener Regelungen zu erleichtern[78]). Bei der Fülle der ergehenden Ver-

---

[75]) Becker StW. 1926 Sp. 241 ff.; Hensel im AöR. VI/333; und in StW. 1929 Sp. 1152; Strutz S. 157 Anm. 1; RFH. 4/52; 10/183; 14/345; a. A. Bühler (L.) S. 44.

[76]) Bühler (L.) S. 48; Strutz S. 19; a. A. Becker in StW. 1927 Sp. 1041 ff.

[77]) Bühler (L.) S. 48 und in OVG. Festgabe S. 60.

[78]) Bühler in DStbl. 1921, 1922/145, 220, 310.

ordnungen könnten aber gerade einheitliche und eindeutige Bezeichnungen den Nachweis des Charakters einer Verordnung und damit die Anfechtung dieser Verordnungen durch den betroffenen Steuerpflichtigen erleichtern[79]). Im Interesse dieser Ueberprüfungsmöglichkeit der Verwaltung sollte auch die Rechtslehre darauf dringen, daß die vorhandenen Begriffsprägungen von der Verwaltung möglichst klar angewandt werden.

Für die zukünftige Regelung des Steuerrechts ist demnach den Anregungen Bühler's[80]) im wesentlichen zuzustimmen.

In erster Linie ist eine Einschränkung der Verordnungsgewalt des Reichsfinanzministers zu fordern. Zu diesem Zwecke ist eine Festlegung der Begriffe „Durchführungsbestimmungen" und „Ausführungsbestimmungen" erforderlich. Diese Begriffe dürfen nicht zu einem Begriff vereinheitlicht werden[81]), sondern sind streng voneinander zu trennen. In Durchführungsbestimmungen sollten ausschließlich Rechtsvorschriften[82]), in Ausführungsbestimmungen einzig und allein Verwaltungsvorschriften entsprechend den in Artikel 77 Rvfg. gegebenen Richtlinien gebracht werden.

Durch diese Regelung würde zunächst der Typ der gemischten Verordnungen ausscheiden. Durch die Zurückführung des Begriffes der „Ausführungsbestimmungen" auf seine ursprüngliche Bedeutung[83]) würde fernerhin die Doppelbedeutung dieser „Ausführungsbestimmungen" die nach der gegenwärtigen Handhabung des Verordnungsrechtes durch den Reichsfinanzminister sowohl Rechtsverordnungen als auch Verwaltungsverordnungen sein können, verschwinden.

Die außerdem noch für Verordnungen benötigten Bezeichnungen sollten vermindert, für Rechtsverordnungen und Verwaltungsverordnungen gleichlautende Bezeichnungen überhaupt vermieden werden. Gegebenenfalls empfiehlt sich die Bildung von Unterarten der ergehenden Verordnungen durch Vereinheitlichung der Bezeichnungen (z. B. für Billigkeitsverordnungen, Bewertungs-Rechtlinien!). Zumindest sollte aber die ermächtigende Gesetzesbestimmung bei der Verkündung der Verordnung genau bezeichnet werden.

Der Verwirklichung einer derartigen Regelung stehen nach der Bereinigung der Steuergesetze von Einzelermächtigungen und der Einfügung des § 12 AO. keine Bedenken entgegen.

---

[79]) a. A. Becker in StW. 1927 Sp. 1041 ff.
[80]) Bühler (L.) S. 48.
[81]) so Bühler a. a. O.
[82]) Becker in StW. 1926 Sp. 264.
[83]) s. o. S. 25 f.

III. Das Prüfungsrecht und die Anfechtungsmöglichkeit von Verordnungen.

1. Das Prüfungsrecht der Steuer-Gerichte.

Das Prüfungsrecht und die Anfechtungsmöglichkeit von Verordnungen erlangt durch die unzulängliche Verordnungspraxis eine erhöhte Bedeutung im Steuerrecht. Sie gestaltet sich verschieden, je nachdem es sich um Rechtsverordnungen oder Verwaltungsverordnungen handelt, und ob diese Tätigkeit durch die Steuergerichte, die Steuerverwaltungsbehörden oder den einzelnen Steuerpflichtigen vorgenommen wird.

a) Das richterliche Prüfungsrecht[1]) gründet sich auf Artikel 102Rvfg., wonach der Richter unabhängig und nur dem Gesetz unterworfen ist.

Die Abhängigkeit des Richters vom Gesetz ergibt sich aus der Funktion der Gesetzgebung, die die höchste im Staate ist, während Justiz und Verwaltung ihr untergeordnet und untereinander gleichgeordnet sind.

Der Richter hat nicht nur das Recht, sondern sogar die Pflicht, die Rechtmäßigkeit der Akte der Verwaltung, die keine übergeordneten Normen, wie das Gesetz sind, sondern aus abgeleiteter Rechtsquelle stammen, nachzuprüfen. Diese Prüfungspflicht des Richters ergibt sich aus seiner Aufgabe, nur bindende Rechtsnormen anzuwenden. Das Bestehen eines richterlichen Prüfungsrechtes gegenüber Verordnungen ist deshalb auch unbestritten[2]).

Deshalb sind auch die Finanzgerichte (Finanzgerichte bei den Landesfinanzämtern und der Reichsfinanzhof §§ 47 ff., 52 ff. AO.), ebenso wie die ordentlichen Gerichte an die Weisungen der oberen Behörden nicht gebunden und zur Prüfung der Verordnungen der Steuerverwaltungsbehörden befugt (§ 49 Abs. 3, § 56 Abs. 1 AO.). Der Reichsfinanzhof hat von dem ihm zustehenden Prüfungsrecht weitgehendst Gebrauch gemacht[3]).

b) Das Prüfungsrecht der Verwaltungsverordnungen und Rechtsverordnungen gestaltet sich verschieden. Im Gegensatz zum Gesetz, das jeden staatlichen Willensakt gleichgültig welchen Inhalts für gültig erklären kann, können Verordnungen grundsätzlich nur auf Grund einer gesetzlichen Ermächtigung erlassen werden. Der Inhalt dieser Ermächtigung ist dann für die Nachprüfung des Richters maßgebend.

Verwaltungsverordnungen, die nur intern in der Verwaltung ihre Wirkung äußern, unterliegen lediglich der Prüfung, ob sie sich in dem vom Gesetz gezogenen Grenzen halten, also ihr Wirkungsfeld nur innerhalb der ordentlichen Dienstge-

---

[1]) Anschütz, Literaturangaben zu Art. 70 S. 319; Schack S. 107 ff. (für die Zeitbis 1918); Layer S. 140.

[2]) Schack S. 253, 288 ff. und im AöR. VI/165; Stier-Somlo S. 679; RFH. 15/163; 21/76; RGSt. 56/181.

[3]) Schack im AöR. II/165; Hensel in StW. 1928 Sp. 1156.

walt der Verwaltung haben. Das Prüfungsrecht erstreckt sich nicht darauf, ob die erlassenen Verordnungen im Rahmen der Ermächtigung, noch ob sie innerhalb des Rahmens des § 11 AO. (§ 6 der Fassung vom 13. XII. 1919) geblieben sind.[4]). Bei einer Ueberschreitung der der Verwaltung gegebenen Befugnisse werden sie als nicht vorhanden angesehen und können höchstens noch als Anhaltspunkt für eine richtige Beurteilung des Sachverhalts nach freiem Ermessen der Gerichte verwendet werden[5]).

Rechtsverordnungen, die in erster Linie gegenüber den Bürgern wirken, müssen auf ihre formelle und materielle Rechtsmäßigkeit geprüft werden, formell, d. h., ob sie auf verfassungsmäßigem oder gesetzmäßigem Wege zu Stande gekommen sind, materiell, ob ihr Inhalt der Verfassung oder den Gesetzen entspricht.

Die Prüfung einer Rechtsverordnung wird sich demnach zunächst auf die Art ihres Zustandekommens (formelle Seite), insbesondere auf das Vorliegen einer Ermächtigung der erlassenden Stelle beziehen, ferner auf die Einhaltung sämtlicher Formalien, so der zum Erlaß der erforderlichen Mehrheiten, der Zustimmung anderer Organe, eine odnungsmäßigen Verkündigung. Weiterhin wird der Inhalt der Verordnung (materielle Seite) auf seine Uebereinstimmung mit den durch die Ermächtigung gezogenen Grenzen und dem Inhalt des ermächtigenden Gesetzes, sowie auf die Zulässigkeit nach den Bestimmungen der Verfassung zu untersuchen sein, wobei erforderlichenfalls auf den Sinn und Zweck der Ermächtigung zurückgegriffen werden muß.

Bei Ausführungs- und Durchführungsbestimmungen ist außer bei einer anders lautenden ausdrücklichen Ermächtigung besonders zu prüfen, ob sie nur das Gesetz ergänzen sollen, ohne es abzuändern.

Gemischte Verordnungen werden sowohl in ihrer Eigenschaft als Verwaltungsverordnungen wie als Rechtsverordnungen geprüft[6]).

Dagegen erstreckt sich das richterliche Prüfungsrecht nie auf die Zweckmäßigkeit des Erlasses einer staatlichen Anordnung[7]). So ist nicht festzustellen, ob im Sinne der ermächtigenden Stelle von der Ermächtigung Gebrauch gemacht worden ist, falls sich die Ueberschreitung nur mit dem Umfang der Ermächtigung vereinbaren läßt, da eine derartige Ueberschreitung nur dienstliche oder parlamentarische Verantwortlichkeit begründet.

Eine durch den Richter für ungültig erkannte Verordnung wird nicht durch die Nichtanerkennung unwirksam, da die Gerichte nicht Akte der der Justiz gleichgeordneten Verwaltung außer Kraft setzen können. Der Richter hat nur die An-

[4]) RFH. 17/212, 19/248.
[5]) RFH. 14/222.
[6]) Mrozek zu § 2 S. 113.
[7]) Becker in StW. 26 Sp. 251.

wendung der Verordnung im Einzelfalle zu versagen. Andererseits ist er auch zur Nichtanwendung einer ungültigen Verordnung verpflichtet, selbst wenn die Verordnung zu Gunsten des Steuerpflichtigen ergangen ist, aber eine gesetzwidrige Abschwächung von Steuergesetzen enthält[8]). Es liegt aber im freien Ermessen des Richters, die in der Verordnung ausgesprochenen Grundsätze entsprechend seiner Entscheidung zu Grunde zu legen.

Eine Verordnung kann auch teilweise für unwirksam erklärt werden, ebenso kann eine Rechtsverordnung als Verwaltungsordnung aufrechterhalten werden[9]).

c) Eine Sonderbehandlung erfordern die auf Grund eines Ermächtigungsgesetzes oder Art. 48 Rvfg. ergehenden gesetzesvertretenden Rechtsverordnungen. Ihr Erlaß bedeutet nur eine außerordentliche Form der gesetzgebenden Gewalt, wie auch ihre Abänderung und Aufhebung durch die gesetzgebende Gewalt erfolgt. Sie scheinen nur äußerlich als Verordnungen, stehen aber sonst dem Gesetz völlig gleich. Dementsprechend findet auch ihnen gegenüber eine eingeschränkte Prüfung entsprechend der der Gesetze durch die Gerichte statt.

Der Richter hat weder die Art und Weise des Zustandekommens des Gesetzes auf verfassungsmäßigem Wege (formelle Verfassungsmäßigkeit) noch die Uebereinstimmung des Gesetzes mit dem Inhalt der Verfassung zu prüfen (materielle Verfassungsmäßigkeit), weil die Gesetzgebung der Rechtsprechung übergeordnet ist. Der Richter darf nur prüfen, ob ein Gesetz, d. h., ein Akt der Volksvertretung überhaupt vorliegt. Dabei ist die Feststellung des Inhalts und die Sanktion des Gesetzes durch den Reichtag maßgebend, da durch diese Staatshoheitsakte der Volksvertretung der Gesetzentwurf zum Gesetz erhoben wird.

Die Verkündigung unterliegt nur insofern der richterlichen Nachprüfung, als festgestellt werden muß, daß eine ordnungsmäßige Verkündigung sattgefunden hat, denn ein Gesetz ist erst rechtsgültig, wenn alle Form-Erfordernisse bei seinem Zustandekommen ordnungsmäßig eingehalten sind.

Die vorstehend entwickelte Anschauung ist nicht unbestritten. Grundsätzlich wird das Bestehen eines richterlichen Prüfungsrechtes gegenüber Gesetzen in der Rechtslehre bejaht, nur über den Umfang dieses Rechtes besteht Neigung teils zu weiterer, teils zu engerer Auslegung[10]). Im Rahmen dieser Arbeit kann auf diese Streitfrage nicht des Näheren eingegangen werden, da sie ein Thema der Bearbeitung für sich bilden würde.

---

[8]) Bühler in DStbl. 1920, 1921/148; Becker zu § 2 S. 26; RFH. 7/62, 8/47.

[9]) Schack Seite 312 ff.; Laband II/108.

[10]) Laband II/44 ff.; Schack S. 115 ff. (mit Anführung der Gegenmeinungen), S. 135 ff.; Triepel im AöR. VI/534 ff.; DJZ. 1921/580, 753; 1922/729; 1923/40; 1924/461; 1926/753, 579, 838, 903; RFH. 21/76 (Verweis auf RGZ. 102/164; 104/59; 107/379; 111/320); 27/262.

Der Reichsfinanzhof hat sich zu einer weitgehenden Auslegung des Umfanges des richterlichen Prüfungsrechtes entschieden. Er hat zwar die Frage der Ueberprüfung der materiellen Verfassungsmäßigkeit von Reichsgesetzen nie ausdrücklich bejaht, aber tatsächlich Prüfungen vorgenommen unter der Begründung, daß der Richter das Recht und die Pflicht hat festzustellen, was als Gesetz anzuerkennen ist, da er nur dem Gesetz unterworfen ist[11]). Eine eindeutige Stellungnahme des Reichsfinanzhofs, ob die Gerichte berechtigt sind, das ordnungsgemäße Zustandekommen der Gesetze zu prüfen, liegt nicht vor. In der Entscheidung 27/262 trifft der Reichsfinanzhof die Feststellung, daß der Zeitpunkt der Verkündung eines Gesetzes und die Richtigkeit des Ausgabevermerks auf dem Reichsgesetzblatt seiner Prüfung unterliegt.

Aus dieser Haltung des Reichsfinanzhofs folgert die Rechtslehre, daß sich der Reichsfinanzhof für das richterliche Prüfungsrecht gegenüber Gesetzen, zumindest der materiellen Verfassungsmäßigkeit, entschieden hat[12]).

Dagegen entfällt für die Notverordnungen des Artikels 48 Rvfg. die Möglichkeit einer Nachprüfung, ob die tatsächlichen Voraussetzungen des Artikels 48, nämlich die Störung der öffentlichen Ruhe und Sicherheit des Reiches, gegeben sind, da die Notwendigkeit einer staatlichen Anordnung als Zweckmäßigkeitserwägung niemals richterlicher Nachprüfung unterliegt[13]). Der Richter hat nur zu prüfen, ob der Artikel 48 Rvfg. gegebene Rahmen des Verordnungsrechtes innegehalten wurde, insbesondere ob Bestimmungen der Verfassung über das im Art. 48 Abs. 2 zugebilligte Maß außer Kraft gesetzt worden sind[14]).

Die Prüfung der Verordnungen wird nicht jedesmal bei der Anwendung einer Verordnung angestellt. Es besteht zunächst immer die Vermutung für die Ordnungsmäßigkeit einer Verordnung und nur im besonderen Falle bei auftauchenden begründeten Zweifeln erfolgt eine Prüfung[15]).

2. Das beschränkte Prüfungsrecht der Steuerverwaltungsbehörden und die Anfechtungsmöglichkeit des Steuerpflichtigen gegenüber den Verordnungen.

Im Gegensatz zu den Finanzgerichten und dem Reichsfinanzhof, die als richterliche Behörden nicht dem Anweisungsrecht des Reichsfinanzministers unterliegen, sind die Steuerverwaltungsbehörden gemäß § 46 Abs. 2 AO. (§ 13

[11]) Anschütz Anm. zu Art. 48 S. 326; RFH. 5/334; 7/97; 15/163 ff.; 21/76.

[12]) Anschütz Anm. zu Art. 48 S. 326; Becker zu § 2 S. 35; Hensel in StW. 1928 Sp. 1154 und im AöR. VI/132.

[13]) Bühler (L.) S. 47; Hatschek II/187 ff.; RFH. 15/167 (Verweis auf RGSt. 57/385; RGZ. 107/398); 17/13 ff., 17, 19 ff.

[14]) Anschütz Anm. zu Art. 48 S. 248.

[15]) Schack S. 302 ff.

Abs. 2 der Fassung vom 13. XII. 1919) weitgehendst zur Befolgung der Verordnungen des Reichsfinanzministers verpflichtet.

Jede vom Reichsfinanzminister als Gesetz, Rechtsverordnung oder Verwaltungsverordnung erlassene Veröffentlichung bedeutet für die Finanzbehörde gleichzeitig eine Anweisung nach § 46 Abs. 2 AO., zu deren Befolgung die nachgeordneten Behörden verpflichtet sind. Die Behörden sind deshalb befugt, die äußeren Formerfordernisse einer Verordnung nachzuprüfen, indem sie feststellen, ob die Verordnung von einer Stelle erlassen ist, die ein Recht hat, der zur Anwendung der Verordnung berufenen Stelle Anweisungen zu erteilen, ferner ob die anzuwendende Verordnung nicht bereits durch eine spätere Anordnung überholt ist.

Die übergeordnete Stelle kann durch Anweisungen alles aufgeben, was bei freier Auslegung als Ausfluß der dienstlichen Befugnisse dieser Stelle angesehen werden kann. Ihre Anweisungen haben selbst dann bindende Kraft[16]) für die untergeordneten Stellen, wenn die vorgeschriebene Form nicht gewahrt sein sollte oder Zweifel entstehen, ob der Inhalt der Anordnungen nicht stärkeren Rechtsnormen widerspricht. Bis zum Erlaß von Gegenanweisungen haben die Finanzbehörden selbst ungültige Normen zu befolgen.

Ein Verstoß gegen geltende Strafgesetze oder andere Gesetzesvorschriften kann allerdings nicht gefordert werden. Eine dahingehende Auslegung muß unzweifelhaft sein, andernfalls unterliegen die nachgeordneten Behörden bei der ihnen nicht zustehenden Prüfung der Gesetzmäßigkeit einer Anordnung infolge ihrer disziplinaren Abhängigkeit der Verantwortung vor der vorgesetzten Behörde.

Andererseits ist die vorgesetzte Behörde nicht befugt, an Stelle der nachgeordneten zu entscheiden.

Grundsätzlich bleiben die Landesfinanzämter auch als Rechtsmittelinstanz im Beschwerde- und Anfechtungsverfahren dem Anweisungsrecht des § 46 AO. unterworfen[17]), denn auch als Rechtmittelinstanz bleiben sie Verwaltungsbehörden, denen richterliche Unabhängigkeit nicht zusteht.

Eine Ausnahme ergibt sich, wenn der Reichsfinanzhof als Rechtsbeschwerdeinstanz die Sache zur anderweitigen Entscheidung im Rechtszuge zurückweist. Gelangt eine derartige Sache dann zur neuen Entscheidung an eine nichtrichterliche Behörde (Finanzamt oder Landesfinanzamt), so ist diese, — aber nur in diesem Falle — an die Rechtsauffassung des Reichsfinanzhofs gebunden, selbst wenn diese mit Anweisungen des Reichsfinanzministers im Widerspruch steht (RFH. 20/10).

Die Finanzausschüsse, desgleichen ihre Unterabteilungen, die Gewerbe- und Grundausschüsse, (§§ 30 AO.) haben eine weniger gebundene Stellung, da sie nur an die Durchführungs-

[16]) RFH. 7/97.
[17]) RFH. 7/97; 20/10.

bestimmungen und die Ausführungsbestimmungen, die zu den einzelnen Steuergesetzen ergehen, gebunden sind, (s. § 40, Abs. 3 AO.) wogegen sie Verwaltungsverordnungen niederen Grades nicht anzuwenden brauchen. Das gilt aber nur für die Laienmitglieder der Ausschüsse, da ihre Vorsitzer, also die Vorsteher der Finanzämter und deren Stellvertreter selbst in ihrer Eigenschaft als Vorsitzender des Ausschusses von der vorgesetzten Behörde in sachlicher Hinsicht Anweisung erhalten können, eine bestimmte Rechtsauffassung zu vertreten oder in bestimmter Weise abzustimmen oder Rechtsmittel einzulegen.

Der einzelne Steuerpflichtige hat nur ein unselbständiges Prüfungsrecht, da er auf die Entscheidung der Behörde angewiesen ist. Ihm steht gegenüber einer Steuerverordnung, wie gegen jeden anderen Akt der Verwaltung kein Rechtsmittel zu, da er der Verwaltung unterworfen ist. Der Steuerpflichtige kann nur eine Verfügung, die auf Grund der erlassenen Verordnung an ihn ergangen ist, mit Rechtsmitteln anfechten und dabei die Ungültigkeit der Verordnung einwenden.

Bei einem Einspruch, einer einfachen Beschwerde, oder einer Anfechtung bei dem zuständigen Finanzamt oder Landesfinanzamt erfolgt wegen der büromäßigen Gebundenheit dieser Behörden keine sachliche Nachprüfung der umstrittenen Verordnung. Bei einer Entscheidung durch den Finanzausschuß ergeht ebenfalls nur eine beschränkte Nachprüfung (§ 40 Abs. 3 AO.), sodaß nur eine Berufung an das Finanzgericht oder eine Rechtsbeschwerde an den Reichsfinanzhof zur Gültigkeitsanfechtung einer Verordnung führt.

Hillebrandt & Rabel — Breslau 1, Ring 51